

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Årsredovisning i mindre företag

Remissversion 2016-04-27

Innehållsförteckning

Förkortningslista	11
Lagregler, allmänt råd (BFNAR 20XX:X) och kommentarer.....	12
Avsnitt I – Tillämpning och principer	12
Kapitel 1 – Tillämpning	12
Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?	12
Definitioner och förklaringar	14
Tillämpning av detta allmänna råd	15
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd	16
Kapitel 2 – Grundläggande principer	17
Tillämpning	17
Väsentlighetsprincipen	18
Fortlevnadsprincipen	18
Konsekvent tillämpning.....	18
Försiktighetsprincipen	19
Periodiseringsprincipen	19
Individuell värdering	19
Bruttoredovisning och kvittningsförbud.....	19
Kontinuitetsprincipen	20
Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper.....	20
Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering.....	22
En eller flera transaktioner	23
Byten.....	23
Schablonmässig värdering	24
Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro	24
Händelser efter balansdagen	24
Rättelse av fel	24
Avsnitt II – Årsredovisningens utformning	25
Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning	25
Tillämpning	25
Årsredovisningens presentation.....	25
Årsredovisningens språk och form	28
Valuta och beloppsuppgifter.....	28
Årsredovisningens undertecknande	29

Särskilda regler för stiftelser.....	30
Särskilda regler för ideella föreningar	30
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	31
Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen	31
Tillämpning	31
Uppställningsform för förvaltningsberättelsen	32
Uppställningsform för resultaträkningen	32
Uppställningsform för balansräkningen	48
Särskilda regler för aktiebolag.....	74
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	77
Särskilda regler för handelsbolag	81
Särskilda regler för stiftelser.....	83
Särskilda regler för ideella föreningar	89
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	92
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	94
Särskilda regler för filialer.....	96
Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen	97
Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen.....	97
Tillämpning	97
Verksamheten	97
Flerårsöversikt	99
Särskilda regler för aktiebolag.....	100
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	101
Särskilda regler för stiftelser.....	103
Särskilda regler för ideella föreningar	104
Avsnitt IV – Resultaträkning	104
Kapitel 6 – Rörelseintäkter.....	104
Tillämpning	104
Grundläggande bestämmelser	105
När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?.....	107
När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?.....	109
När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?	121
När och hur redovisas offentliga bidrag?	124
När och hur redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst.....	126
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	127

Särskilda regler för handelsbolag	128
Särskilda regler för stiftelser.....	128
Särskilda regler för ideella föreningar	129
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	130
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	130
Kapitel 7 – Rörelsekostnader	132
Tillämpning	132
Grundläggande bestämmelser	133
När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?	138
När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?	139
När och hur redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust.....	140
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	142
Särskilda regler för handelsbolag	142
Särskilda regler för stiftelser.....	143
Särskilda regler för ideella föreningar	144
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	144
Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.....	145
Tillämpning	145
Grundläggande bestämmelser	146
Realisationsresultat.....	146
Insatsemission.....	147
Vinstutdelning	147
Ränteintäkter och räntekostnader	147
Bokslutsdispositioner	147
Skatter.....	147
Särskilda regler för stiftelser.....	148
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	148
Avsnitt V – Balansräkning	148
Kapitel 9 – Tillgångar	148
Grundläggande bestämmelser	148
Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde.....	153
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	155
Särskilda regler för stiftelser.....	156
Särskilda regler för ideella föreningar	156
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	157

Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	162
Tillämpning	162
Grundläggande bestämmelser	162
Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar	166
Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar.....	168
Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	171
Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	178
Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	182
Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar	183
Tillämpning	183
Grundläggande bestämmelser	183
Värdering.....	186
Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar	186
Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar	188
Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar	191
Särskilda regler för handelsbolag	191
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	192
Kapitel 12 – Varulager	193
Tillämpning	193
Grundläggande bestämmelser	194
Anskaffningsvärde för varulager	196
Nettoförsäljningsvärde.....	200
Särskilda regler för stiftelser.....	202
Särskilda regler för ideella föreningar	203
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	204
Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar	204
Tillämpning	204
Grundläggande bestämmelser	204
Värdering.....	205
Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank.....	206
Tillämpning	206
Grundläggande bestämmelser	207
Värdering.....	208
Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar	209
Nettoförsäljningsvärde.....	210
Särskilda regler för aktiebolag.....	210

Särskilda regler för ekonomiska föreningar	210
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	211
Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver	211
Tillämpning	211
Eget kapital	211
Obeskattade reserver.....	211
Särskilda regler för aktiebolag.....	212
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	214
Särskilda regler för handelsbolag	217
Särskilda regler för stiftelser.....	219
Särskilda regler för ideella föreningar	220
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	220
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	221
Kapitel 16 – Avsättningar	223
Tillämpning	223
Grundläggande bestämmelser	223
Värdering.....	225
Särskilt om pensioner	230
Särskilda regler för handelsbolag	232
Särskilda regler för enskilda näringsidkare	232
Kapitel 17 – Skulder.....	232
Tillämpning	232
Grundläggande bestämmelser	233
Värdering.....	235
Särskilda regler för handelsbolag	237
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	237
Avsnitt VI – Noter	239
Kapitel 18 – Noter	239
Tillämpning	239
Grundläggande bestämmelser	239
Redovisningsprinciper	240
Noter till resultaträkningen.....	242
Noter till balansräkningen	243
Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut	250
Economiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen	251
Särskilda regler för aktiebolag.....	251

Särskilda regler för ekonomiska föreningar	251
Särskilda regler för stiftelser.....	251
Särskilda regler för ideella föreningar	252
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	252
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	252
Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag	252
Kapitel 19 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag.....	253
Tillämpning	253
Grundläggande bestämmelser	253
Anskaffningsvärde och redovisat värde	256
Nedskrivning	257
Uppskrivning	259
När sker redovisning i resultaträkningen?	260
Noter	261
Särskilda regler för handelsbolag	262
Särskilda regler för stiftelser.....	262
Särskilda regler för enskilda näringsidkare	262
Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd.....	263
Kapitel 20 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd	263
Tillämpning	263
Korrigeringar i ingående balans	264
Ingen korrigering i ingående balans	268
Jämförelsetal	269
Noter	271
Särskilda regler för aktiebolag.....	273
Särskilda regler för ekonomiska föreningar	273
Särskilda regler för handelsbolag	273
Särskilda regler för stiftelser.....	273
Särskilda regler för ideella föreningar	274
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	274
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	274
Särskilda regler för filialer.....	275
Exempel – Korrigeringar i ett aktiebolag	275

Exempel – Korrigeringar av ett åtagande om pension i ett handelsbolag	277
Exempel	279
Exempel till kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen	279
5 a – Flerårsöversikt i ett konsultföretag	279
5 b – Upplysning om förändringar i eget kapital i ett aktiebolag	279
5 c – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ekonomisk förening	281
5d – Upplysning om förändringar i eget kapital i en bostadsrättsförening	283
Exempel till Kapitel 6 – Rörelseintäkter	285
6 a – Öppet köp	285
6 b – Försäljning av vara som innefattar installation	285
6 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris	285
6 d – Uppdrag på löpande räkning	286
6 e – Uppdrag till fast pris	286
6 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden	290
6 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris	292
6 h – Royalty	295
6 i – Provision	295
6 j – Försäljning av måltidskuponger	296
6 k – Försäljning av gymkort	296
6 l – Gåva till visst ändamål under flera år	297
6 m – Medlemsavgifter	298
6 n – Gåva i form av fastighet	298
6 o – Intäkt av bidrag	300
6 p – Enskild näringsidkares uttag av varor ur företaget	300
Exempel till Kapitel 7 – Rörelsekostnader	301
7 a – Försäkringskostnad	301
7 b – Leasing av bil	302
7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift	303
7 d – Annons- och försäkringskostnad	304
7 e – Personalkostnader	305
Exempel till Kapitel 9 – Tillgångar	306
9 a – Omklassificering av en tillgång	306
Exempel till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	308
10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad	308
10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil	309

10 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2	311
10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång	312
10 e – Återföring av en nedskrivning	313
10 f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde	315
Exempel till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar	317
11 a – Noterade aktier, värdeuppgång	317
11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning	317
11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring	318
11 d – Statsobligation, upplupen ränta	319
11 e – Statsobligation, köpt till överkurs	319
11 f – Nollkuponobligation	320
11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr	321
11 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar	322
11 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet	323
Exempel till Kapitel 12 – Varulager	324
12 a – Värdering av egentillverkade varor	324
12 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen	326
12 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag	328
12 d – Varor som erhållits i gåva och som inte bokförts löpande	329
Exempel till Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver	330
15 a – Medlemsinsats och upplåtelseavgift i bostadsrättsförening	330
15 b – Redovisning i avkastningsstiftelse	330
15 c – Reservering och användning av underhålls- och förnyelsefond i en samfällighetsförening	332
Exempel till kapitel 16 – Avsättningar	334
16 a – Produktgarantier	334
16 b – Skattetvist	335
16 c – Pensionsåtagande med pensionsstiftelse	336
16 d – Pensionsåtagande med kapitalförsäkring	337
Exempel till Kapitel 17 – Skulder	340
17 a – Skatteskulder	340
17 b – Semesterlöneskuld	341
Exempel till Kapitel 18 – Noter	341
18 a – Redovisningsprinciper	341
18 b – Exceptionella intäkter och kostnader	342
18 c – Upplysningar om anläggningstillgångar	343

18 d – Uppskrivningsfond	344
18 e – Ställda säkerheter	345
18 f – Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster	346

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BRL	Bostadsrättslagen (1991:614)
FL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Stiftelselagen	Stiftelselagen (1994:1220)
Tryggandelagen	Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 20XX:X) och kommentarer

Avsnitt I – Tillämpning och principer

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?

Lagtext

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,
2. andelar: aktier och andra andelar i juridiska personer,
3. nettoomsättning: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
4. större företag:
 - företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller
 - företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
5. mindre företag: företag som inte är större företag,
6. större koncerner:
 - koncerner där moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
 - koncerner där något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller
 - koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
7. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänförs till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande

gränsvärden:

- balansomslutning 48 miljoner kronor,
- nettoomsättning 96 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2015:813)

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

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

Följande mindre företag får inte tillämpa detta allmänna råd:

- a) Publika aktiebolag.
- b) Företag som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen i en större koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket 6 samma lag.
- c) Företag som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen i en mindre koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket 7 samma lag och som upprättar koncernredovisning.

Kommentar

Mindre företag får tillämpa det allmänna rådet. Mindre företag som inte väljer att tillämpa det allmänna rådet eller som enligt punktens andra stycke inte får tillämpa det allmänna rådet när det upprättar årsredovisning, ska tillämpa

Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.

Det förekommer att mindre företag bedriver en komplex verksamhet. I dessa fall bör företaget överväga om Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning är ett lämpligare regelverk.

Mindre företag som är publika aktiebolag får inte tillämpa det allmänna rådet. Bestämmelser om privata respektive publika aktiebolag finns i ABL. Anledningen till att publika aktiebolag inte får tillämpa det allmänna rådet är den möjlighet till spridning av aktier m.m. som ges enligt ABL och som ställer ytterligare krav på årsredovisningen.

Ett företag som är moderföretag i en större koncern får inte tillämpa det allmänna rådet även om det är ett mindre företag. Ett mindre företag som är moderföretag i en mindre koncern och som upprättar koncernredovisning får inte heller tillämpa det allmänna rådet. Ett dotterföretag som tillhör kategorin mindre företag och som ingår i en koncern kan tillämpa det allmänna rådet även om det i koncernen finns företag som tillämpar andra redovisningsnormer.

I 1 kap. 3 § första stycket 4–7 ÅRL finns definitioner av större och mindre företag respektive större och mindre koncerner. Ytterligare regler finns i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden. Moderföretag, dotterföretag och koncern definieras i 1 kap. 4 § ÅRL.

För bokföringen i ett utländskt företags filial i Sverige gäller i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag, se 14 § filiallagen. Det innebär bl.a. att bestämmelserna i det allmänna rådet kan bli tillämpliga för en filial i Sverige.

Definitioner och förklaringar

Allmänt råd

- 1.2 I detta allmänna råd betyder
- a) *handelsbolag*: handelsbolag och kommanditbolag,
 - b) *stiftelse*: stiftelse och företag som drivs under stiftelseliknande former,
 - c) *ideell förening*: ideell förening, registrerat trossamfund och liknande sammanslutning,
 - d) *samfällighetsförening*: samfällighetsförening enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter, viltvårdsområdesförening enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden och fiskevårdsområdesförening enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden och liknande sammanslutningar, och
 - e) *enskild näringsverksamhet*: näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person oavsett om verksamheten bedrivs enskilt eller gemensamt med annan i ett enkelt bolag.

- Allmänt råd* 1.3 I fråga om dödsbo gäller i detta allmänna råd vad som sägs om enskild näringsverksamhet.
- Kommentar* Definitionen i punkt 1.2 e omfattar även sådan näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare och som enligt filiallagen ska ha en egen bokföring skild från verksamheten i utlandet.
- Ett utländskt företag som upprättar en årsredovisning för en filial i Sverige med tillämpning av det allmänna rådet ska, förutom de regler som gäller för alla företagsformer, tillämpa de särskilda regler för filialer som finns i kapitel 4 och 20. För ett sådant utländskt företag gäller dessutom, enligt vad som följer av 14 § första stycket filiallagen, i tillämpliga delar de särskilda regler i det allmänna rådet som ska tillämpas av ett svenskt företag som har en rättslig form som är jämförbar med det utländska företagens. Det innebär t.ex. att ett utländskt företag som har en rättslig form som är jämförbar med ett svenskt aktiebolag ska tillämpa de särskilda regler i rådet som gäller för aktiebolag.
- Bostadsrättsföreningar, kooperativa hyresrättsföreningar och sambruksföreningar är särskilda former av ekonomiska föreningar. Dessa föreningar ska således tillämpa de särskilda regler som finns för ekonomiska föreningar i det allmänna rådet.
- Tillämpning av detta allmänna råd*
- Allmänt råd* 1.4 Detta allmänna råd tillämpas när ett företag upprättar årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554).
- Lagtext* 2 kap. 3 § andra stycket ÅRL
— — —
Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelserna lämnas i en not.
Lag (1999:1112)
- Allmänt råd* 1.5 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelser, trots det som anges i 2 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).
- Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte samtidigt tillämpa annan normgivning när årsredovisningen upprättas om inte annat framgår av punkt 1.6 eller 1.7.
- Allmänt råd* 1.6 Ett aktiebolag ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion.

- Allmänt råd* 1.7 En ekonomisk förening ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag.

Vid annan fusion än fusion av helägt dotteraktiebolag enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar kan Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion ge vägledning.

Kommentar Vilka företag som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § första stycket 1 BFL. Andra företag kan välja att frivilligt upprätta en årsredovisning. Av 14 § andra stycket filiallagen framgår att vissa utländska företag som har en rättslig form som är jämförbar med ett aktiebolag inte är skyldiga att avsluta bokföringen för en filial i Sverige med en årsredovisning.

Enligt punkt 1.5 ska ett företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet tillämpa det i sin helhet och utan avvikelse. Det allmänna rådet ska ses som en helhet och reglerna är villkorade av varandra. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får dock alltid lämna fler upplysningar i noter eller förvaltningsberättelsen än vad som krävs enligt ÅRL och det allmänna rådet. Av ÅRL framgår att bl.a. kassaflödesanalys, koncernredovisning och noter är separata delar av en årsredovisning. En kassaflödesanalys eller en koncernredovisning kan alltså inte utgöra en upplysning i not eller förvaltningsberättelse.

Genom att företaget lämnar upplysning i årsredovisningen om att det allmänna rådet tillämpas, se punkt 18.3, får användare information om vilka regler och principer som har tillämpats.

Av punkt 1.7 framgår bl.a. att om en ekonomisk förening har övertagit ett helägt dotteraktiebolag genom fusion ska Bokföringsnämndens normgivning om fusion av helägt aktiebolag tillämpas tillsammans med det allmänna rådet. I det sammanhanget kan noteras att bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar inte kan fusionera in helägda dotteraktiebolag.

Det allmänna rådet anger endast hur årsredovisningen ska upprättas. För den löpande bokföringen ska Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring tillämpas.

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

- Allmänt råd* 1.8 Är en fråga inte reglerad i detta allmänna råd ska företaget söka vägledning i följande ordning:
- Regler i detta allmänna råd som behandlar liknande frågor.
 - Grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och grundläggande principer i detta allmänna råd, se kapitel 2.

Kommentar

En utgångspunkt i det allmänna rådet är att det innehåller alla regler som behövs för att upprätta en årsredovisning som uppfyller kraven i ÅRL. Det är regelbaserat vilket innebär att ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan utgå från att det har följt ÅRL. Ett exempel på att det allmänna rådet är regelbaserat är att det innehåller regler om avskrivningstid för bl.a. maskiner, inventarier och byggnader. Företaget behöver därför inte göra en egen bedömning av nyttjandeperioden men är inte förhindrad att göra det, se punkterna 10.18, 10.25 och 10.29.

En annan utgångspunkt är att en tillämpning av det allmänna rådet ska leda till få justeringar i inkomstdeklarationen. De värden som tas upp i årsredovisningen kan därför i regel ligga till grund för beskattningen. Ett exempel på detta är bedömningen av om utgifterna för åtgärder på en byggnad ska läggas till anskaffningsvärdet eller redovisas som kostnad, se punkt 10.16.

Ett företag får inte tillämpa annan normgivning, med undantag av regler om fusion, när det upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet. I de sällsynta fall en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet ska företaget söka vägledning i regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor. I det allmänna rådet finns ofta både en huvudregel och ett eller flera undantag. Det går inte att söka vägledning i en regel som är ett undantag från en huvudregel. Ett exempel på detta är punkt 17.5 där det framgår att en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld och att andra skulder är långfristiga. Från denna huvudregel undantas i vissa fall en checkräkningskredit. Denna redovisas då som långfristig även om den formellt ska betalas inom 12 månader. Undantaget är i detta fall formulerat för en så specifik situation att det inte kan tillämpas på andra situationer.

Finns inte någon regel i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor ska företaget söka vägledning i de grundläggande redovisningsprinciper som finns i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL och de grundläggande principerna i kapitel 2 i det allmänna rådet.

Kapitel 2 – Grundläggande principer

Tillämpning

Kommentar

Kapitlet behandlar de grundläggande redovisningsprinciperna och när avvikelser får göras från dessa.

Grundläggande redovisningsprinciper för årsredovisningen finns i 2 kap. 3 a § och i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL. Dessa är

- väsentlighetsprincipen,
- fortlevnadsprincipen,

- konsekvent tillämpning,
- försiktighetsprincipen,
- periodiseringsprincipen,
- individuell värdering,
- kvittningsförbud, och
- kontinuitetsprincipen.

Väsentlighetsprincipen

Lagtext

2 kap. 3 a § ÅRL

Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följderna av avvikelsen inte är väsentliga.

Följderna av en avvikelse ska anses vara väsentliga om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Lag (2015:813)

Kommentar

Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det enskilda fallet. Enskilda uppgifter och poster ska bedömas mot bakgrund av andra liknande uppgifter eller poster. Även om t.ex. några enskilda uppgifter var för sig inte är väsentliga kan de ändå vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget och därmed också påverkar användares beslut.

Fortlevnadsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttagas:

1. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet.

— — — Lag (2015:813)

Kommentar

Av fortlevnadsprincipen följer t.ex. att en maskin värderas utifrån nyttjandeperioden.

Konsekvent tillämpning

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttagas:

— — —

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

— — — Lag (2015:813)

Kommentar

Att företaget använder samma metod för värdering, klassificering och indelning i olika poster är viktigt eftersom relativt lika förutsättningar annars kan ge olika resultat.

Försiktighetsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL

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

— — —

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

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

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

c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

— — — Lag (2015:813)

Kommentar

Försiktighetsprincipen innebär att vid osäkerhet ska företaget välja en lägre värdering av tillgångar och en högre värdering av skulder.

Försiktighetsprincipen kommer i det allmänna rådet till uttryck bl.a. genom att egenupparbetade immateriella tillgångar inte får aktiveras, punkt 10.4 och 10.17, och att värdering inte får ske till verkligt värde, punkt 11.7 och 14.4.

Periodiseringsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL

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

— — —

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

— — — Lag (2015:813)

Individuell värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL

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

— — —

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.

— — — Lag (2015:813)

Bruttoredovisning och kvittningsförbud

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL

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

— — —

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

--- Lag (2015:813)

- Kommentar* I det allmänna rådet anges särskilt att följande poster ska bruttoredovisas:
- Aktiverat arbete för egen räkning, punkt 10.14, och
 - Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, punkt 12.13.

Kontinuitetsprincipen

- Lagtext* 2 kap. 4 § första stycket 7 ÅRL
Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttas:
-
7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.
- Lag (2015:813)

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper

- Lagtext* 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

- Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i första stycket. Lag (2015:813)

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

- Kommentar* I 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL ges viss möjlighet att avvika från de grundläggande principerna om det finns särskilda skäl. De möjligheter till avvikelse som anges i det allmänna rådet ska anses som sådana särskilda skäl. Sådana möjligheter anges t.ex. i följande punkter:
- punkt 2.2 om fortlevnadsprincipen,
 - punkt 2.3 om konsekvent tillämpning,
 - punkt 2.4 om periodiseringsprincipen,
 - punkt 2.9 om schablonmässig värdering,
 - punkt 7.9 om återkommande utgifter,
 - punkt 10.5 om inventarier av mindre värde, och
 - punkt 12.3 om kollektiv värdering.

Avvikelse från fortlevnadsprincipen

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

Kommentar Ett företag som har beslutat att avveckla verksamheten kan inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen. Det kan i detta fall bli aktuellt att t.ex. skriva ned en tillgång till ett beräknat nettoförsäljningsvärde. Är nettoförsäljningsvärdet högre än det bokförda värdet görs dock inte någon justering.

Avvikelse från konsekvent tillämpning

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

Den nya metoden får endast tillämpas på nya transaktioner, med undantag av punkt 6.15.

Kommentar Att den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden innebär att årets och kommande års resultat påverkas, men att det inte görs någon justering av balanserat resultat. Nedan ges exempel på regler i det allmänna rådet enligt vilka företaget kan välja metod för värdering.

I punkt 6.15 anges när och hur byte av metod får göras vid redovisning av tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris. I dessa fall ska alla uppdrag till fast pris redovisas enligt samma metod, dvs. det är inte tillåtet att endast använda huvudregeln på nya uppdrag.

I punkt 7.9 finns en förenklingsregel som anger att återkommande utgifter under vissa förutsättningar inte behöver periodiseras. Förenklingsregeln ska tillämpas konsekvent mellan åren för varje enskild återkommande utgift. Ett företag kan välja att t.ex. periodisera utgift för försäkring samtidigt som förenklingsregeln tillämpas på utgifter för billeasing.

Ett annat exempel på byte av metod för värdering är när ett företag börjar beakta restvärde vid beräkning av avskrivningar, se punkt 10.23. Enligt punkt 2.3 ska den nya metoden endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att ett företag som inför restvärde vid beräkning av avskrivningar på en nyanskaffad lastbil inte ska ändra värderingen av företagets gamla lastbilar. Däremot ska restvärde beaktas vid beräkning av avskrivningar på alla nyanskaffade lastbilar. En omprövning av en avskrivningsplan för en anläggningstillgång innebär en ändrad bedömning och inte ett byte av metod för värdering. Den nya bedömningen tillämpas framåt i tiden.

Ett varulagers anskaffningsvärde ska beräknas på samma sätt varje år under förutsättning att företagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat inte har förändrats. T.ex. ska ett företag som värderar varulagret med utgångspunkt i försäljningspriset, se punkt 12.8, göra så varje år. Köper företaget däremot in ett lagersystem som möjliggör värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet kan företaget ändra värderingsmetod.

Enligt punkt 16.11 får ett företag som tidigare inte har nuvärdeberäknat avsättningar byta till nuvärdeberäkning. Ett företag som har nuvärdeberäknat avsättningar får endast byta till att inte nuvärdeberäkna om det finns särskilda skäl. Om företaget väljer att nuvärdeberäkna avsättningarna ska samtliga avsättningar nuvärdeberäknas, eftersom en ny bedömning av avsättningsbehovet ska göras i samband med varje årsbokslut. En sådan bedömning är således inte en omräkning av tidigare gjorda transaktioner.

Avvikelse från periodiseringsprincipen

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

Kommentar Periodiseringsprincipen innebär att intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning. Trots det behöver ett företag inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor.

Vad som är en inkomst och hur stor den är framgår av punkterna 6.2 – 6.5. Vad som är en utgift och hur stor den är framgår av punkterna 7.2 och 7.3. Bedömningen om en inkomst eller en utgift uppgår till 5 000 kronor ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas. Att konstruera faktureringen med enda avsikt att understiga gränsvärdet för periodisering är inte förenligt med god redovisningssed. Delas faktureringen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor ska delbeloppen summeras när 5 000-kronorsgränsen bedöms.

Av förenklingsskäl finns i det allmänna rådet ytterligare regler när periodisering inte behöver göras, t.ex. punkterna 7.9 och 10.5. Även dessa är avvikelser från periodiseringsprincipen.

Avvikelse från individuell värdering

Kommentar Utgångspunkten i det allmänna rådet är individuell värdering. Under vissa förutsättningar medger dock det allmänna rådet att kollektiv värdering får tillämpas, se t.ex. punkt 12.3 om kollektiv värdering av varulager och punkt 2.9 om schablonmässig värdering.

Avvikelse från kvittningsförbudet

Kommentar I det allmänna rådet finns ett undantag från kvittningsförbudet. Undantaget är kvittning av fakturerade belopp mot nedlagda kostnader vid värdering av uppdrag till fast pris, se punkt 6.24.

Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering

Lagtext

3 kap. 5 § andra och fjärde styckena ÅRL

— — —

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

— — —

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

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

Kommentar

Företaget ska upplysa om sådana ändringar, se kapitel 18.

En eller flera transaktioner

Allmänt råd

2.6 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat följer av punkterna 6.2 och 7.2.

Kommentar

Av punkt 6.2 framgår att en transaktion som avser en inkomst i vissa fall ska redovisas i delar. Av punkt 7.2 framgår att motsvarande gäller för utgifter.

Punkt 2.6 innebär t.ex. att säkringsredovisning inte kan tillämpas i andra fall än de som behandlas i punkterna 11.8, 13.5 och 17.8.

Byten

Allmänt råd

2.7 Vid byte till en likartad vara eller tjänst ska inte någon inkomst eller utgift redovisas.

Kommentar

Byte till en likartad vara eller tjänst kan t.ex. ske med lagervaror som leverantörer utväxlar eller byter för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats, t.ex. olja eller mjölk. I dessa fall leder bytesaffären enbart till att en tillgång ersätts med en annan. Skatterättsligt är däremot även detta byte att betrakta som en avyttring och leder till beskattning.

Allmänt råd

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

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

Kommentar Vid byte är det inte säkert att några fakturor upprättas. Ibland kan det vara svårt att bedöma det verkliga värdet på det som tas emot. I ett sådant fall ska det verkliga värdet på det som tas emot antas motsvara det verkliga värdet på det som lämnas i byte. Med olikartad vara eller tjänst menas även en vara eller tjänst av samma typ men av annan karaktär. T.ex. är byte av en bil till en bil av en annan modell att betrakta som ett byte av olikartade varor.

Schablonmässig värdering

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

En schablonmässig metod får användas endast om

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

Kommentar Schablonmässig värdering kan komma i fråga t.ex. vid beräkning av varulagrets anskaffningsvärde utifrån försäljningspris, vid fastställande av inkurans vid varulagervärdering och vid nedskrivning av kundfordringar.

Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro

Allmänt råd 2.10 Ett företag som har euro som redovisningsvaluta ska vid omräkning av gränsvärden i punkterna 2.4, 11.20, 11.25, 11.26, 16.6, 16.20, 16.21, 19.8, 19.19 och 19.21 använda den av Europeiska centralbanken fastställda växelkursen vid räkenskapsårets utgång.

Händelser efter balansdagen

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

Kommentar Av punkt 3.11 framgår att dagen för årsredovisningens undertecknande är densamma som den dag årsredovisningen avges.

Dessutom ska företaget i not upplysa om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut, se punkt 18.18, oavsett om de bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen eller inte. Vid redovisning av erhållet aktieägartillskott och lämnat aktieägartillskott får händelser efter balansdagen beaktas, se punkterna 15.5, 11.12 och 19.5.

Rättelse av fel

- Allmänt råd* 2.12 Ett företag ska rätta ett fel i den årsredovisning som avges närmast efter upptäckten av felet.
- Effekten av rättelsen ska redovisas i resultaträkningen eller, om rättelsen enbart avser poster i balansräkningen, i balansräkningen.
- Kommentar* Punkten innebär att jämförelsetalen för föregående räkenskapsår inte ska räknas om.
- Enligt 5 kap. 19 § ÅRL ska företaget lämna upplysningar om intäkter och kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, se kapitel 18. En rättelse av ett fel kan innebära att en sådan upplysning behöver lämnas.

Avsnitt II – Årsredovisningens utformning

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning

Tillämpning

- Allmänt råd* 3.1 Detta kapitel ska tillämpas när årsredovisningen utformas.
- Särskilda regler finns för
- a) stiftelser i punkt 3.12,
 - b) ideella föreningar i punkt 3.13, och
 - c) samfällighetsföreningar i punkt 3.14.

Årsredovisningens presentation

- Lagtext* 2 kap. 1 § första stycket ÅRL
- En årsredovisning ska bestå av
1. en balansräkning,
 2. en resultaträkning,
 3. noter, och
 4. en förvaltningsberättelse.
- — — Lag (2014:542)

- Allmänt råd* 3.2 Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter.

- Kommentar* Hur de olika delarna med undantag för noterna ska presenteras framgår av punkterna 3.3–3.7 och kapitel 4.

Eftersom ett mindre företag enligt ÅRL inte behöver upprätta en kassaflödesanalys saknas regler om detta i det allmänna rådet. En årsredovisning som upprättas enligt det allmänna rådet ska därför inte innehålla någon kassaflödesanalys. Företaget kan däremot upprätta en kassaflödesanalys

som en separat rapport utanför årsredovisningen.

De notupplysningar som ska lämnas framgår av kapitel 18. Kapitlet anger de upplysningar som ett företag ska lämna i årsredovisningen, men inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs. Företaget är inte heller förhindrat att lämna fler upplysningar eller nyckeltal i förvaltningsberättelsen än vad som framgår av kapitel 5. Information som utgör separata delar i en årsredovisning, t.ex. kassaflödesanalys eller koncernredovisning, kan inte lämnas som en upplysning i not eller förvaltningsberättelse.

Årsredovisningen ska innehålla information om företagets ekonomiska ställning och resultat. Med undantag för den information som ska lämnas i förvaltningsberättelsen ska annan information än ekonomisk inte lämnas i årsredovisningen. Sådan information kan t.ex. lämnas i en verksamhetsberättelse. Verksamhetsberättelsen är inte en del av årsredovisningen.

Lagtext

2 kap. 2 § ÅRL

Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Lagtext

2 kap. 3 § första stycket ÅRL

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.

— — — Lag (1999:1112)

Allmänt råd

3.3 Ett företag som upprättar sin årsredovisning enligt detta allmänna råd anses uppfylla de krav som ställs på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild enligt 2 kap. 2 § och 3 § första stycket, årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

En årsredovisning som upprättas enligt det allmänna rådet anses bl.a. upprättad på ett överskådligt sätt, i enlighet med god redovisningssed och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat varför några ytterligare upplysningar inte behöver lämnas.

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket ÅRL

Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.

— — — Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 4 § första stycket första meningen och andra–femte styckena ÅRL

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. — — —

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av

verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

2. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller
2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Mindre företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror. Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 11 § ÅRL

Mindre företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl. Lag (2010:1515)

Allmänt råd

- 3.4 Ett företag ska upprätta förvaltningsberättelsen enligt den uppställningsform och med de rubriker och underrubriker som anges i de särskilda reglerna i kapitel 4 för den företagsform som företaget tillhör.

Ett företag ska upprätta resultaträkningen och balansräkningen enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i punkterna 4.4 eller 4.5 respektive punkterna 4.7 eller 4.8 samt i de särskilda reglerna i kapitel 4 för den företagsform som företaget tillhör, trots det som anges i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

Uppställningsformen för förvaltningsberättelsen presenteras för respektive företagsform i de särskilda reglerna i kapitel 4. Andra stycket i punkten innebär att ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte kan använda en så kallad funktionsindeldad resultaträkning trots att 3 kap. 3 § första stycket ÅRL ger möjlighet till det.

Allmänt råd

- 3.5 Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte lägga till andra rubriker, underrubriker, summeringsrader eller poster än dem som finns i uppställningsformerna eller slå samman poster, trots att 3 kap. 4 § tredje–femte styckena årsredovisningslagen (1995:1554) ger möjlighet till det. Benämningen av posterna i uppställningsformerna får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

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

- Kommentar* Punkten innebär t.ex. att resultaträkningsposten Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar kan anpassas om ett företag inte har gjort några nedskrivningar och inte har några immateriella tillgångar. Posten kan i ett sådant fall benämnas Avskrivning av materiella anläggningstillgångar.
- En rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post får utelämnas i förvaltningsberättelsen, resultaträkningen och balansräkningen om det inte finns något att redovisa.

- Lagtext* 2 kap. 5 § andra och tredje stycket ÅRL
— — —
Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.
Om företaget är i likvidation, ska detta anges. Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 3.6 De uppgifter som ska lämnas enligt 2 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554) om företagets namn, organisations- eller personnummer samt uppgift om företaget är i likvidation ska anges på varje sida i årsredovisningen.

På varje sida i årsredovisningen ska även sidnummer anges.

- Kommentar* Uppgiften om säte ska anges i förvaltningsberättelsen, se kapitel 5.

- Allmänt råd* 3.7 Årsredovisningen ska även innehålla uppgift om
a) att det är en årsredovisning, samt
b) balansdag och det räkenskapsår som årsredovisningen upprättas för.

Årsredovisningens språk och form

- Lagtext* 2 kap. 5 § första stycket ÅRL
Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska.
— — — Lag (2015:813)

Valuta och beloppsuppgifter

- Lagtext* 2 kap. 6 § första stycket första meningen ÅRL
Beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). — — — Lag (2015:813)

- Lagtext* 4 kap. 6 § första stycket BFL

Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlemsbanker och försäkringsföretag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro.
— — — Lag (2010:2064)

- Allmänt råd* 3.8 Årsredovisningen ska innehålla uppgift om företagets redovisningsvaluta.
- Allmänt råd* 3.9 Beloppen i årsredovisningen ska anges i hela kronor eller tusental kronor. Är redovisningsvalutan euro ska beloppen anges i hela euro eller hundratal euro. Valet av enhet ska framgå av årsredovisningen.

Även om beloppen anges i hela kronor eller euro får belopp i förvaltningsberättelsen anges i tusental kronor eller hundratal euro.

Lagtext 3 kap. 5 § första stycket ÅRL
För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.
— — — Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 3.10 De jämförelsetal som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas i en särskild kolumn till höger om beloppsuppgifterna för räkenskapsåret.

Kommentar Finns det inte något värde i en post för räkenskapsåret men väl jämförelseåret ska posten ändå finnas med. För noterna och uppgifterna i förvaltningsberättelsen, t.ex. förändring av eget kapital och förslag till resultatdisposition, finns det inte något krav på jämförelsetal. Inget hindrar att företaget ändå lämnar jämförelsetal till t.ex. noterna.

Årsredovisningens undertecknande

Lagtext 2 kap. 7 § ÅRL
I aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under årsredovisningen.
I handelsbolag ska årsredovisningen skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.
I en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedda i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.
I stiftelser med anknuten förvaltning ska årsredovisningen skrivas under av förvaltaren eller,

om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, av samtliga bolagsmän som företräder bolaget.

I övriga företag ska årsredovisningen skrivas under av den redovisningsskyldige eller dennes ställföreträdare.

Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer.

Om någon av dem som undertecknar årsredovisningen har anmält en avvikande mening, ska yttrandet fogas till redovisningen. I fall som avses i första stycket gäller detta dock endast om den avvikande meningen har antecknats till styrelsens protokoll.

Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Lag (2014:1386)

Allmänt råd

- 3.11 Årsredovisningens undertecknande enligt 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras av dem som innehar respektive befattning när årsredovisningen avges.

Dagen för undertecknande ska vara densamma som den dag årsredovisningen avges, dvs. den dag den beslutas.

Kommentar

Punkten innebär t.ex. att en årsredovisning som ska skrivas under av en styrelse och i förekommande fall verkställande direktör, ska skrivas under av dem som är styrelseledamöter och den som är verkställande direktör när årsredovisningen avges.

Dagen för årsredovisningens undertecknande ska framgå av årsredovisningen och vara densamma som den dag årsredovisningen avges, dvs. den dag den beslutas.

*Särskilda regler för stiftelser**Allmänt råd*

- 3.12 I en stiftelse får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

Kommentar

Punkten innebär t.ex. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Stiftelsens intäkter och rubriken Rörelsekostnader kan benämnas Stiftelsens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt.

I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning.

Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.20–4.27. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

*Särskilda regler för ideella föreningar**Allmänt råd*

- 3.13 I en ideell förening får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet

Kommentar Punkten innebär t.ex. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Föreningens intäkter och rubriken Rörelsekostnader kan benämnas Föreningens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt. Årets resultat kan benämnas Årets överskott eller Årets underskott.

I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning.

Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.28–4.32. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Allmänt råd 3.14 I en samfällighetsförening får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.

Kommentar Punkten innebär t.ex. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Föreningens intäkter och rubriken Rörelsekostnader kan benämnas Föreningens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt. Årets resultat kan benämnas Årets överskott eller Årets underskott.

I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning.

Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.33–4.35. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen

Tillämpning

Allmänt råd 4.1 Detta kapitel ska tillämpas när förvaltningsberättelsen, resultaträkningen och balansräkningen upprättas.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkterna 4.9–4.12,
- b) ekonomiska föreningar i punkterna 4.13–4.16,
- c) handelsbolag i punkterna 4.17–4.19,
- d) stiftelser i punkterna 4.20–4.27,
- e) ideella föreningar i punkterna 4.28–4.32,
- f) samfällighetsföreningar i punkterna 4.33–4.35,
- g) enskild näringsverksamhet i punkterna 4.36–4.37, och
- h) filialer i punkt 4.38.

Kommentar I kapitel 3 finns regler för hur årsredovisningen ska utformas medan kapitel 4 reglerar hur förvaltningsberättelsen, resultaträkningen och balansräkningen ska ställas upp.

Uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen presenteras i tabellform i punkterna 4.4 och 4.7 och gäller för alla företagsformer. I de särskilda reglerna finns kompletterande regler för vissa företagsformer.

Uppställningsformen för förvaltningsberättelsen presenteras i tabellform för respektive företagsform i de särskilda reglerna.

I den andra kolumnen i respektive uppställningsform i punkterna 4.4 och 4.7 finns en kort beskrivning av vad som vanligtvis ska redovisas på respektive rad. Upprättas resultaträkning eller balansräkning i förkortad form finns i punkterna 4.5 och 4.8 i stället en uppräkningslista av vilka poster i punkterna 4.4 och 4.7 som ingår i de sammanslagna posterna. Dessutom finns kolumner som hänvisar till relevanta regler i det allmänna rådet samt till bestämmelser om noter i ÅRL.

I kommentarerna i övriga kapitel hänvisas ofta till poster i uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen enligt punkterna 4.4 och 4.7. Upprättas en resultaträkning eller balansräkning i förkortad form gäller hänvisningen, i förekommande fall, den sammanslagna posten.

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd 4.2 Ett företag ska upprätta en förvaltningsberättelse med de rubriker och underrubriker som anges i de särskilda reglerna för den företagsform som företaget tillhör.

Uppställningsform för resultaträkningen

Allmänt råd 4.3 Ett företag ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut.

Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

Lagtext 3 kap. 2 § ÅRL
Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Lag (1999:1112)

Lagtext 1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL
I denna lag betyder
— — —
3. **nettoomsättning**: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som

är direkt knuten till omsättningen,
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 4.4 Resultaträkningen ska upprättas med de rubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform, om inte annat anges i andra stycket.

Upprättas resultaträkningen i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.5 tillämpas.

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		kapitel 6	5 kap. 19 § ÅRL
Nettoomsättning	primära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. varuförsäljning, tjänsteintäkter, hyresintäkter, m.m.	6.7–6.22, 6.25 och 6.26	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	- årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor, samt - för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativregeln, skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter	12.13 6.23–6.25	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Aktiverat arbete för egen räkning	utgifter för eget arbete under året som har aktiverats som anläggningstillgång	10.14	
Övriga rörelse- intäkter	sekundära intäkter i företagets verksamhet, t.ex., realisationsvinst vid försäljning av icke- finansiella anläggnings- tillgångar, valutakurs- vinster på fordringar och skulder av rörelse- karaktär samt bidrag för bl.a. personal	6.26–6.32	
Summa rörelse- intäkter, lager- förändringar m.m.			
Rörelsekostnader		kapitel 7	5 kap. 19 § ÅRL
Råvaror och förnödenheter	kostnaden för förbrukning av råvaror och förnödenheter (årets inköp +/- förändring av lagerposten Råvaror och förnödenheter) samt kostnader för legoarbeten och underentreprenader	Kapitel 12, 6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	
Handelsvaror	kostnaden för sålda handelsvaror (årets inköp +/- förändring av lager av handelsvaror)	kapitel 12 och 14	
Övriga externa kostnader	alla övriga rörelse- kostnader som inte passar i någon annan post, t.ex. kontorshyra,	6.14, 6.21, 6.24, 6.25 och 10.5	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	konsultarvoden, telefon, porto, reklam och ned- skrivning av kortfristiga fordringar		
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden	6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	5 kap. 20§ ÅRL samt 18.7
Av- och nedskriv- ningar av materiella och immateriella anläggningstill- gångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anlägg- ningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	10.18– 10.38	
Nedskrivningar av omsättningstillgång ar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar		
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke- finansiella anläggnings- tillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.12–7.14	
Summa rörelsekostnader			
Rörelseresultat			

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Finansiella poster		Kapitel 8 och 19	5 kap. 19 § ÅRL
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	19.13, 19.14 och 8.4	
Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresse- företag och gemensamt styrda företag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinst- utdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	19.13, 19.14 och 8.4	
Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	8.4–8.6	
Resultat från övriga finansiella anlägg-	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och	8.4–8.8	19.16

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
ningstillgångar	fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat		
Övriga räntein- täkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakurs- differenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	8.4–8.8	19.17
Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskriv- ningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.17– 11.23, 14.5 och 19.7– 19.10	
Räntekostnader och liknande resultat- poster	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.7–8.8, 6.30 och 16.15	19.18

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Summa finansiella poster			
Resultat efter finansiella poster			
Boksluts-dispositioner			
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.15	
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.15	
Förändring av periodiseringsfonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga boksluts-dispositioner			
Summa boksluts-dispositioner			
Resultat före skatt			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
Årets resultat			

Allmänt råd

- 4.5 En resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas med de rubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform.

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Bruttoresultat	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.4	kapitel 6 och 7	5 kap. 19 § ÅRL
	Nettoomsättning	6.7–6.22, 6.25 och 6.26	3 kap. 11 § andra stycket ÅRL
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	6.23–6.25 och 12.13	
	Aktiverat arbete för egen räkning	10.14	
	Övriga rörelse intäkter	6.26–6.32	
	Råvaror och förnödenheter	kapitel 12, 6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	
	Handelsvaror	kapitel 12 och 14	
	Övriga externa kostnader	6.14, 6.21, 6.24, 6.25 och 10.5	
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter,	6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	5 kap. 20 § ÅRL, 18.7 samt 5 kap.

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden		19 § ÅRL
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	10.18–10.38	5 kap. 19 § ÅRL
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar		5 kap. 19 § ÅRL
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.12–7.14	5 kap. 19 § ÅRL
Rörelseresultat			
Finansiella poster		kapitel 8 och 19	5 kap. 19 § ÅRL
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i	19.13, 19.14 och 8.4	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	handelsbolags resultat och realisationsresultat		
Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag och gemensamt styrda företag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och resalisationsresultat	19.13, 19.14 och 8.4	
Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	8.4–8.6	
Resultat från övriga finansiella anlägg- ningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser	8.4–8.8	19.16

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	samt realisationsresultat		
Övriga räntein- täkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	8.4–8.8	19.17
Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskriv- ningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.17– 11.23, 14.5 och 19.7– 19.10	
Räntekostnader och liknande resultat- poster	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.7–8.8, 6.30 och 16.15	19.18
Summa finansiella poster			
Resultat efter finansiella poster			
Boksluts- dispositioner			
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap.	19.15	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	inkomstskattelagen (1999:1229)		
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.15	
Förändring av periodiserings- fonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga boksluts- dispositioner			
Summa boksluts- dispositioner			
Resultat före skatt			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
Årets resultat			

Kommentar

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret, se 3 kap. 2 § ÅRL. Tabellerna i punkterna 4.4 och 4.5 visar hur en resultaträkning respektive en resultaträkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan. För de flesta företagsformer finns också särskilda regler för uppställningsformen för resultaträkningen.

Upprättas en resultaträkning i förkortad form ska företaget lämna uppgift om nettoomsättningen i anslutning till posten Bruttoresultat (se 3 kap. 11 § andra

stycket ÅRL).

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning

Nettoomsättningen avser primära intäkter från försäljning av varor och tjänster med avdrag för rena intäktsreduktioner som rabatter m.m. En hyresintäkt är t.ex. primär för ett företag som hyr ut lokaler medan den är sekundär för ett företag som hyr ut den del av sin lokal som inte behövs i den egna verksamheten.

Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning

I denna post redovisar ett tillverkande företag årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor. Vid lagerökning är posten positiv och vid lagerminskning negativ. Se exempel 12 b.

Tjänsteproducerande företag och entreprenadföretag som redovisar uppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisar i posten skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter. Är årets aktiverade utgifter större än de återförda är posten positiv.

Aktiverat arbete för egen räkning

I denna post redovisas utgifter för eget arbete som under året lagts ned på egna tillgångar och som har aktiverats som anläggningstillgångar, t.ex. egentillverkade maskiner eller egentillverkad byggnad för egen användning. Posten är en motpost till den del av de redovisade rörelsekostnaderna som avser eget arbete och liknande vid produktion av egna anläggningstillgångar.

Övriga rörelseintäkter

I denna post redovisas sekundära intäkter i företagets verksamhet. En hyresintäkt är t.ex. sekundär för ett företag som hyr ut den del av sin lokal som inte behövs i den egna verksamheten. Andra exempel är intäkter från offentligt bidrag i form av lönebidrag eller EU-bidrag, realisationsvinster vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt erhållet ackord på skulder av rörelsekaraktär.

Rörelsekostnader

Råvaror och förnödenheter

I posten redovisas anskaffningsutgiften för de råvaror och förnödenheter som gått till produktion för vidare förädling eller av annan anledning inte längre finns i lagret (t.ex. svinn och kassationer). I posten redovisas även kostnader som tillverkande företag, entreprenadföretag eller tjänsteproducerande företag

har för legoarbeten och underentreprenader. Benämningen av posterna i uppställningsformen för resultaträkningen får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. När det gäller den här posten kan detta särskilt vara aktuellt i t.ex. företag som upplåter bostadslägenheter. I ett sådant företag kan en bättre benämning på posten i stället vara Driftskostnader.

Handelsvaror

I posten redovisas anskaffningsutgiften för varor som sålts under året utan vidareförädling. Ett företag som köper och säljer lagerfastigheter eller lageraktier redovisar också anskaffningsutgiften för de sålda tillgångarna i denna post. Kostnaden redovisas i samma period som motsvarande försäljningsintäkt. Även inkurans och svinn redovisas i posten.

Övriga externa kostnader

I posten redovisas rörelsekostnader som inte på ett naturligt sätt kan hänföras till någon annan post i resultaträkningen, t.ex. kostnader för kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto och reklam.

Årets nedskrivningar (inklusive ackordsförluster) och återföring av nedskrivningar av kortfristiga fordringar redovisas som rörelsekostnader och ingår i posten. Av förenklingsskäl gäller detta samtliga kortfristiga fordringar även om en fordran gäller utlåning. Vid exceptionellt stora nedskrivningar redovisas dessa i egen post, se nedan.

Personalkostnader

I posten redovisas kostnader för personal, t.ex. lön, semesterersättning, sociala kostnader enligt lag och avtal, pensionskostnader, personalrepresentation, företagshälsovård och utbildning av personal. Här redovisas även kostnaden för styrelsearvoden.

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

I posten redovisas kostnaden för avskrivningar enligt plan, nedskrivningar och återföring av nedskrivningar på materiella och immateriella anläggningstillgångar.

Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar

Posten används endast undantagsvis, t.ex. för exceptionellt stora nedskrivningar på varulager eller kundfordringar.

Övriga rörelsekostnader

I posten redovisas sekundära rörelsekostnader i företagets normala verksamhet, t.ex. realisationsförluster vid försäljning eller utrangering av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär.

Finansiella poster*Resultat från andelar i koncernföretag*

I posten redovisas nettot av intäkter och kostnader som hänger samman med att ett företag äger aktier eller andelar i koncernföretag, t.ex. vinstutdelning med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, realisationsresultat vid avyttring av aktier eller andelar och andel i dotterföretags resultat om det är ett handelsbolag. Erhållen insatsemission redovisas också i den här posten om den härrör från ett koncernföretag.

Nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på aktier och andelar i koncernföretag redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Ränteintäkter och räntekostnader från fordringar och skulder till koncernföretag redovisas på samma sätt som andra ränteintäkter och räntekostnader, och inte i denna post eftersom de inte har samband med ägandet.

Koncernbidrag redovisas under rubriken Bokslutsdispositioner.

Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 19.

Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

Ett företag som äger aktier eller andelar i intresseföretag eller gemensamt styrda företag redovisar intäkter och kostnader som hänger samman med ägandet på samma sätt som vid ägande av aktier eller andelar i koncernföretag, se ovan. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19.

Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i redovisas på samma sätt som resultat från andelar i koncernföretag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11. Intäkter och kostnader från koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag ska alltid redovisas under separata poster, se ovan.

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar

I posten redovisas t.ex. ränteintäkter från långsiktiga fordringar inklusive fordringar på koncernföretag och intresseföretag, vinstutdelningar från andra långsiktiga värdepappersinnehav med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, positiva och negativa valutakursdifferenser på långsiktiga fordringar och realisationsresultat från avyttringar av andra långsiktiga värdepappersinnehav. Erhållen insatsemission som inte härrör från ett koncern- eller intresseföretag redovisas i den här posten.

Nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar ska redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

I posten redovisas samtliga intäkter och kostnader från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar och återföring av nedskrivningar på dessa tillgångar. Exempel är vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), positiva och negativa valutakursdifferenser samt positiva och negativa realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar.

Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

I posten redovisas nedskrivningar (inklusive ackordsförluster) av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Räntekostnader och liknande resultatposter

I posten redovisas kostnader och intäkter från finansiella skulder, t.ex. räntekostnader på lån (även dröjsmålsräntor på leverantörsskulder), ackordsvinster på lån samt positiva och negativa valutakursdifferenser på lån i utländsk valuta.

Bokslutsdispositioner

Både erhållna och lämnade koncernbidrag redovisas som bokslutsdispositioner.

Posterna Förändring av periodiseringsfonder, Förändring av överavskrivningar och Övriga bokslutsdispositioner motsvarar årets förändring av motsvarande poster under rubriken Obeskattade reserver.

Skatter

I posten Skatt på årets resultat redovisas dels beräknad skatt på årets resultat, dels justering av tidigare års redovisade skatt på grund av att slutskattebeskedet inte visade samma belopp som redovisats eller att företaget har blivit eftertaxerat.

Andra skatter som t.ex. fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt redovisas som rörelsekostnader.

För närvarande finns inte några svenska skatter att redovisa i posten Övriga skatter. Exempel på utländska skatter som ska redovisas i posten är

förmögenhetsskatt som betalas av företaget eller inkomstskatt som beräknas på tillgångar i balansräkningen.

Uppställningsform för balansräkningen

Allmänt råd

4.6 Ett företag ska ange räkenskapsårets och föregående räkenskapsårs balansdag.

Lagtext

3 kap. 1 § ÅRL

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 4 b § första, andra och fjärde styckena ÅRL

För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen anges.

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

— — —

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

4.7 Balansräkningen ska upprättas med de rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform, om inte annat anges i andra stycket.

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.8 tillämpas.

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 9	3 kap. 4 §, 5 kap. 14 och 16 §§ ÅRL, 18.11 och 18.12
Anläggningstillgångar		9.5–9.7	5 kap. 8§ första stycket 1–6 ÅRL, 18.8 och 18.9

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
<i>Immateriella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade immateriella anläggningstillgångar	kapitel 10	
Koncenssioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter			
Hysesrätter och liknande rättigheter			
Goodwill			
Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	förskott i samband med förvärv, t.ex. depositioner och handpenning		
<i>Summa immateriella anläggningstillgångar</i>			
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade och egentillverkade materiella anläggningstillgångar	kapitel 10	
Byggnader och mark	byggnader, mark och markanläggningar samt maskiner avsedda för en byggnads allmänna användning		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	maskiner, mark- och byggnadsinventarier och andra mekaniska anläggningar avsedda för produktionen		

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Inventarier, verktyg och installationer	inventarier, verktyg och installationer avsedda för hjälpavdelningar, administration och försäljning		
Förbättringsutgifter på annans fastighet		10.7	
Övriga materiella anläggningstillgångar	t.ex. djur som klassificerats som anläggningstillgång		
Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	utgifter som avser pågående nyanläggningar samt förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar		
<i>Summa materiella anläggningstillgångar</i>			
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post långfristiga finansiella placeringar	Kapitel 11 och 19	
Andelar i koncernföretag	aktier och andelar i koncernföretag	19.2, 19.4–19.10 och 19.12	
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	11.7	
Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda	aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda	19.3–19.10 och 19.12	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
företag	företag		
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	11.7	
Ägarintressen i övriga företag	aktier och andelar i övriga företag som det redovisningskyldiga företaget har ett ägarintresse i		
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		
Andra långfristiga värdepappersinnehav	långsiktigt innehav av värdepapper som inte avser koncern- eller intresseföretag		
Andra långfristiga fordringar	fordringar som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		
<i>Summa finansiella anläggningstillgångar</i>			
Summa anläggnings- tillgångar			
Omsättningstillgångar		9.5–9.7	
<i>Varulager m.m.</i>	i respektive post varor som lagerhålls samt	kapitel 12	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	varor och tjänster som tillverkas eller tillhandahålls för egen eller annans räkning		
Råvaror och förnödenheter	lager av råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen		
Varor under tillverkning	lager av varor där tillverkning har påbörjats		
Färdiga varor och handelsvaror	lager av färdiga egentillverkade varor samt varor som har köpts för vidare- försäljning (handelsvaror)		
Övriga lagertillgångar	lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager (t.ex. lager- aktier), lagerfastig- heter samt djur som klassificerats som omsättningstillgång	kapitel 14	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade	6.24	18.10

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	beloppen, och någon resultat- avräkning inte har redovisats		
Förskott till leverantörer	betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits		
<i>Summa varulager</i>			
<i>Kortfristiga fordringar</i>	i respektive post fordringar som ska betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 13	5 kap. 18 § ÅRL
Kundfordringar		13.5	
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag inklusive kundfordringar		
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive kundfordringar		
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i, inklusive kundfordringar		
Övriga fordringar	övriga fordringar, t.ex. aktuella		

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	skattefordringar		
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	upparbetade men ej fakturerade intäkter från uppdrag på löpande räkning och från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.14 och 6.21	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, t.ex. förutbetalda hyreskostnader och försäkringspremier	7.4, 7.10, 7.11 och 6.6	
<i>Summa kortfristiga fordringar</i>			
<i>Kortfristiga placeringar</i>	i respektive post placeringar som är avsedda att realiseras inom 12 månader efter balansdagen	kapitel 14	
Andelar i koncernföretag	undantagsvis andelar i koncernföretag	19.2 och 19.11	
Övriga kortfristiga placeringar	innehav av värdepapper eller andra placeringar som inte är anläggnings- tillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar		
<i>Summa kortfristiga placeringar</i>			
<i>Kassa och bank</i>		kapitel 14	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden		
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisnings- skyldighet		
<i>Summa kassa och bank</i>			
Summa omsättningstillgångar			
SUMMA TILLGÅNGAR			
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital	eget kapital enligt de särskilda reglerna för respektive företagsform	kapitel 15	
Obeskattade reserver		15.3	
Periodseringsfonder			
Ackumulerade överavskrivningar			
Övriga obeskattade reserver			
Summa obeskattade reserver			
Avsättningar		kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande	åtaganden för pensioner enligt		

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.	tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda		
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	övriga åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda		
Övriga avsättningar	andra avsättningar än för pensionsåtaganden, t.ex. för garantiåtaganden		
Summa avsättningar			
Långfristiga skulder	i respektive post skulder som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	kapitel 17	5 kap. 13 § ÅRL
Obligationslån			
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
Övriga skulder till kreditinstitut			
Skulder till koncernföretag			
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag			
Skulder till övriga företag som det finns ett			

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
ägarintresse i			
Övriga skulder			
Summa långfristiga skulder			
Kortfristiga skulder	i respektive post skulder som ska betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 17	
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som inte bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
Övriga skulder till kreditinstitut			
Förskott från kunder	betalningar från och obetalda fakturor till kunder där motpresta- tion ännu inte lämnats	6.14	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om • de fakturerade beloppen överstiger de aktiverade utgifterna, och • någon resultat- avräkning inte har redovisats	6.24	18.10
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	fakturerade men ej upparbetade intäkter för uppdrag till fast	6.21	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	pris enligt huvudregeln		
Leverantörsskulder			
Växelskulder			
Skulder till koncernföretag	skulder till koncern- företag, inklusive leverantörsskulder		
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag	skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive leverantörsskulder		
Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i, inklusive leverantörs- skulder		
Skatteskulder	aktuella skatteskulder bestående av beräknad och/eller fastställd skuld för innevarande och tidigare räkenskapsår avseende • inkomstskatt, • fastighetsskatt eller motsvarande, • särskild löneskatt på pensions- kostnaden, samt • avkastningsskatt minskad med F- skatteinbetalningar till skattekontot		
Övriga skulder	övriga kortfristiga skulder, t.ex. • mervärdesskatt,		

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	• punktskatter, • lagstadgade arbetsgivaravgifter som ska betalas efterföljande månad, • innehållen personalskatt, och • redovisningsmedel		
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, t.ex. upplupen kostnad för semesterlöner	7.4, 7.10, 7.11, 6.6, 6.25, 17.9 och 17.10	
Summa kortfristiga skulder			
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER			

Allmänt råd

- 4.8 En balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas med de rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform.

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 9	3 kap. 4 §, 5 kap. 14 och 16 §§ ÅRL, 18.11 och 18.12
Anläggningstillgångar		9.5–9.7	5 kap. 8§ första stycket

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
			1–6 ÅRL, 18.8 och 18.9
Immateriella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter Hyresrätter och liknande rättigheter Goodwill Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	kapitel 10	
Materiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Byggnader och mark Maskiner och andra tekniska anläggningar Inventarier, verktyg och installationer Förbättringsutgifter på annans fastighet Övriga materiella anläggningstillgångar	kapitel 10 10.7	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar		
Finansiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Andelar i koncernföretag Fordringar hos koncernföretag Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag Ägarintressen i övriga företag Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i Andra långfristiga värdepappersinnehav	kapitel 11 och 19 19.2, 19.4– 19.10 och 19.12 11.7 19.3– 19.10 och 19.12 11.7	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Andra långfristiga fordringar		
Summa anläggningstillgångar			
Omsättningstillgångar		9.5–9.7	
Varulager m.m.	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Råvaror och förnödenheter Varor under tillverkning Färdiga varor och handelsvaror Övriga lagertillgångar Pågående arbete för annans räkning Förskott till leverantörer	kapitel 12 kapitel 14 6.24	 18 10
Kortfristiga fordringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Kundfordringar Fordringar hos koncernföretag	kapitel 13 13.5	5 kap. 18 § ÅRL

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i Övriga fordringar Upparbetad men ej fakturerad intäkt Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	6.14 och 6.21 7.4, 7.10, 7.11 och 6.6	
Kortfristiga placeringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Andelar i koncernföretag Övriga kortfristiga placeringar	kapitel 14 19.2 och 19.11	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	kapitel 14	
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisnings-skyldighet		
Summa omsättningstillgångar			

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
SUMMA TILLGÅNGAR			
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital	eget kapital enligt de särskilda reglerna för respektive företagsform	kapitel 15	
Obeskattade reserver	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Periodiseringsfonder Ackumulerade överavskrivningar Övriga obeskattade reserver	15.3	
Avsättningar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser Övriga avsättningar	kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensions-	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och	kapitel 16	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
utfästelse m.m.	tidigare anställda		
Långfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Obligationslån Checkräkningskredit Övriga skulder till kreditinstitut Skulder till koncernföretag Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i Övriga skulder	kapitel 17 17.5	5 kap. 13 § ÅRL
Kortfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Checkräkningskredit Övriga skulder till kreditinstitut Förskott från kunder	kapitel 17 17.5 6.14	

Rubrik/under- rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Pågående arbete för annans räkning	6.24	18.10
	Fakturerad men ej upparbetad intäkt	6.21	
	Leverantörsskulder		
	Växelskulder		
	Skulder till koncernföretag		
	Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag		
	Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i		
	Skatteskulder		
	Övriga skulder		
	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	7.4, 7.10, 7.11, 6.6, 6.25, 17.9 och 17.10	
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER			

Kommentar Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Tabellerna i punkterna 4.7 och 4.8 visar hur en balansräkning respektive en balansräkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan. För de flesta företagsformer finns också särskilda regler som kompletterar punkterna 4.7 och 4.8. Exempelvis framgår det av de särskilda reglerna hur eget kapital ska

redovisas.

Enligt 3 kap. 4 b § ÅRL ska företaget ange summan av fordringar som är omsättningstillgångar och som ska betalas senare än ett år efter balansdagen. Det samma gäller för skulder som ska betalas inom ett år respektive senare än ett år efter balansdagen. Uppgifterna framgår av uppställningsformen till balansräkningen och någon ytterligare uppgift behöver därför inte lämnas.

Immateriella anläggningstillgångar

Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter

I posten redovisas förvärvade rättigheter, t.ex. koncessioner, patent och varumärken. I posten redovisas också anslutningsavgifter till t.ex. fibernät, fjärrvärme och kommunala avloppsnät som är tillkommande utgifter.

Hysesrätter och liknande rättigheter

I posten redovisas förvärvade hyresrätter och liknande rättigheter.

Goodwill

I posten redovisas goodwill som erhållits i samband med förvärv av inkråmet i ett annat företag.

Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

I posten redovisas förskott i samband med förvärv av immateriella anläggningstillgångar, t.ex. depositioner och handpenning. I posten redovisas inte avskrivningar men i förekommande fall nedskrivningar.

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

I posten redovisas byggnader, mark och markanläggningar samt maskiner avsedda för en byggnads allmänna användning. Ett företag som handlar med fastigheter ska i stället redovisa sitt innehav som lager.

Maskiner och andra tekniska anläggningar

I posten redovisar ett tillverkande företag maskiner, mark- och byggnadsinventarier och andra anläggningar som är avsedda att användas i produktionen. Även tillgångar som utgör byggnads- respektive markinventarier enligt IL och som används i produktionen redovisas i posten.

Inventarier, verktyg och installationer

I posten redovisas inventarier, verktyg och installationer som är avsedda att användas på hjälpavdelningar samt inom administration och försäljning, t.ex. bilar och datorer. Även tillgångar som utgör byggnads- respektive markinventarier enligt IL och som används på hjälpavdelningar samt inom

administration och försäljning redovisas i posten.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

I posten redovisas aktiverade förbättringsutgifter på annans fastighet. Det som enligt inkomstskattelagen klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier ska redovisas som inventarier och inte som förbättringsutgifter på annans fastighet.

Övriga materiella anläggningstillgångar

I posten redovisas t.ex. djur i jordbruk och renskötsel som har klassificerats som anläggningstillgångar.

Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

I posten redovisas värdet på anläggningstillgångar som är under tillverkning och inte är färdiga att tas i bruk. Här redovisas även förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar, t.ex. depositioner och handpenning.

I posten redovisas inte avskrivningar men i förekommande fall nedskrivningar.

Finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag

I posten redovisas aktier och andelar i koncernföretag. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 19.

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas långfristiga fordringar på koncernföretag. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 19.

Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

I posten redovisas aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19.

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

I posten redovisas långfristiga fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19.

Ägarintressen i övriga företag

I posten redovisas aktier och andelar i företag som det redovisningskyldiga företaget har ett ägarintresse i och som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Begreppet ägarintresse definieras

i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11.

Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i

I posten redovisas långfristiga fordringar på företag som det redovisningskyldiga företaget har ett ägarintresse i och som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11.

Andra långfristiga värdepappersinnehav

I posten redovisas långsiktiga innehav av aktier och andelar i andra företag än koncern- eller intresseföretag samt övriga långsiktiga värdepappersinnehav.

Andra långfristiga fordringar

I posten redovisas fordringar som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen, t.ex. den del av en kapitalförsäkring som ska betalas senare än ett år från balansdagen.

Varulager m.m.

Råvaror och förnödenheter

I posten redovisas råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen, t.ex. lager av insatsvaror till produktionen.

Varor under tillverkning

I posten redovisar ett tillverkande företag sitt lager av varor där tillverkning har påbörjats men där varorna ännu inte är färdigtillverkade. Se exempel 12 b.

Färdiga varor och handelsvaror

I posten redovisar ett tillverkande företag lagret av färdigtillverkade varor och ett handelsföretag lagret av varor som ska säljas vidare. Se exempel 12 b.

Övriga lagertillgångar

I posten redovisar ett företag som handlar med värdepapper sitt lager av värdepapper och ett företag som handlar med fastigheter sitt lager av fastigheter.

I posten redovisas också värdet på djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som omsättningstillgångar.

Pågående arbete för annans räkning

Ej resultatavräknade tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisas i posten som skillnaden mellan aktiverade utgifter och fakturerade belopp om värdet på de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade beloppen. Överstiger fakturerade belopp aktiverade utgifter ska

skillnaden redovisas under rubriken Kortfristiga skulder.

Förskott till leverantörer

I posten redovisas betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits.

Kortfristiga fordringar

Kundfordringar

I posten redovisas obetalda kundfakturor till andra företag än koncern- och intresseföretag.

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar på koncernföretag inklusive kundfordringar. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 19.

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive kundfordringar. Vilka företag som räknas som intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19.

Fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar, inklusive kundfordringar, på företag som det finns ett ägarintresse i och som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11.

Övriga fordringar

I posten redovisas kortfristiga fordringar som inte kan hänföras till någon annan post under rubriken Kortfristiga fordringar, t.ex. fordringar på anställda, aktuella skattefordringar (enligt samma beräkning som till posten Skatteskulder), mervärdesskattefordran och kortfristig del av långfristiga fordringar.

Upparbetad men ej fakturerad intäkt

Ett företag som redovisar pågående uppdrag för annans räkning enligt huvudregeln (successiv vinstavräkning) redovisar i posten värdet av den vinstavräknade intäkten med avdrag för fakturerade belopp. Detta gäller både uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris, se punkterna 6.14 och 6.21.

Överstiger fakturerade belopp den vinstavräknade upparbetningen ska detta redovisas i posten Förskott från kunder vid uppdrag på löpande räkning, se punkt 6.14, och i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt vid uppdrag till fast pris, se punkt 6.21. Kvittning mellan uppdrag som ger ett tillgångssaldo och

uppdrag som ger ett skuldsaldo får endast ske för uppdrag till samma uppdragsgivare och om uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder. Eftersom en sådan kvittning är en så kallad legal kvittning, omfattas den inte av kravet på notupplysning enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL.

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

I posten redovisas utgifter som ska kostnadsredovisas kommande räkenskapsår och på balansdagen ej fakturerade inkomster som ska intäktsredovisas innevarande räkenskapsår, se kapitel 7 respektive 6.

Kortfristiga placeringar

Andelar i koncernföretag

Posten används endast om ett företag redan vid tidpunkten för förvärvet av aktier och andelar i koncernföretag har fattat beslut om att sälja hela eller en del av innehavet inom ett år.

Övriga kortfristiga placeringar

I posten redovisas innehav av kortfristiga placeringar i aktier, andelar eller andra värdepapper som inte är anläggningstillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar.

Kassa och bank

Kassa och bank

I posten redovisas företagets kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden. Ett tillgodohavande ska redovisas i denna post även om det är pantsatt.

Redovisningsmedel

I posten redovisar ett företag som tar emot medel för annans räkning, t.ex. mäklar- eller advokatföretag, redovisningsskyldiga medel. Samma belopp ska redovisas som en kortfristig skuld.

Eget kapital

Hur eget kapital ska redovisas framgår av de särskilda reglerna för respektive företagsform.

Obeskattade reserver

Det ackumulerade värdet på periodiseringsfonder, överavskrivningar och övriga obeskattade reserver som enligt skattereglerna måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag ska redovisas i respektive post.

Avsättningar

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531)

om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

I posten redovisas åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda som företaget har gjort avsättningar för enligt tryggandelagen.

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

I posten redovisas andra åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda än de som redovisats enligt tryggandelagen.

Övriga avsättningar

I posten redovisas andra avsättningar än för pensionsåtaganden, t.ex. för garantiåtaganden.

Långfristiga skulder

I respektive post under rubriken Långfristiga skulder redovisas de skulder som ska betalas senare än ett år från balansdagen.

Checkräkningskredit

I posten redovisas den del av en utnyttjad checkräkningskredit som bedöms som en långfristig finansiering och som inte förväntas bli uppsagd kommande räkenskapsår.

Kortfristiga skulder

Checkräkningskredit

I posten redovisas utnyttjade tillfälliga krediter och den del av utnyttjade krediter som företaget inte bedömer vara en långfristig finansiering.

Övriga skulder till kreditinstitut

I posten redovisas kortfristiga lån samt den del av långfristiga lån som ska amorteras kommande räkenskapsår.

Förskott från kunder

I posten redovisas betalningar från kunder och obetalda kundfakturer där någon motprestation ännu inte lämnats. Redovisar företaget uppdrag på löpande räkning ska belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats redovisas i denna post.

Pågående arbete för annans räkning

Ej resultatavräknade tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisas i posten som skillnaden mellan fakturerade belopp och aktiverade utgifter om fakturerade belopp överstiger värdet på de aktiverade utgifterna. Överstiger aktiverade utgifter fakturerade belopp ska skillnaden redovisas under rubriken Varulager m.m.

Fakturerad men ej upparbetad intäkt

Ett företag som redovisar pågående uppdrag för annans räkning till fast pris enligt huvudregeln (successiv vinstavräkning) ska i posten redovisa värdet av fakturerade belopp med avdrag för den redovisade intäkten. Kvittning mellan uppdrag som ger ett tillgångssaldo och uppdrag som ger ett skuldsaldo får endast ske för uppdrag till samma uppdragsgivare och om uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder. Eftersom en sådan kvittning är en så kallad legal kvittning, omfattas den inte av kravet på notupplysning enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL.

Leverantörsskulder

I posten redovisas obetalda leverantörsfakturor från andra företag än koncern- och intresseföretag.

Skulder till koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag samt övriga företag som det finns ett ägarintresse i

I posterna redovisas samtliga kortfristiga skulder till koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag samt övriga företag som det finns ett ägarintresse i, inklusive leverantörsskulder. Vilka företag som räknas som koncernföretag, intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av kapitel 19. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11.

Skatteskulder

I posten redovisas skillnaden mellan inbetald F-skatt och skatter som F-skatten avräknas mot, dvs. de skatter som företaget lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och får fastställda på slutskattebeskedet.

För innevarande och tidigare räkenskapsår redovisas följande belopp som inte slutavräknats på företagets skattekonto:

- + Beräknad och/eller fastställd inkomstskatt
- + Beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande
- + Beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader
- + Beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt
- Inbetald F-skatt

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

Exemplen 17 a och 17 b visar hur en skatteskuld beräknas.

Övriga skulder

Följande kortfristiga skulder redovisas i posten:

- Mervärdesskatteskuld
- Särskilda punktskatter
- Innehållen personalskatt och arbetsgivaravgifter som ska deklarerar och betalas efterföljande månad
- Skulder till finansieringsföretag för belånade kundfordringar

(factoring)

- Skulder för mottagna redovisningsmedel (samma belopp ska även redovisas som en omsättningstillgång)
- Diverse övriga kortfristiga skulder som inte redovisas i andra skuldposter

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

I posten redovisas på balansdagen ej fakturerade utgifter som ska kostnadsföras innevarande räkenskapsår och inkomster som ska intäktsredovisas kommande räkenskapsår, se kapitel 7 respektive 6. I posten redovisas även andra utgifter som ska kostnadsföras innevarande räkenskapsår, t.ex. upplupen semesterlön.

Särskilda regler för aktiebolag

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

- 4.9 Ett aktiebolag ska upprätta förvaltningsberättelsen med följande rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	företagets säte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	5.2, 5.3 och 5.6
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4 och 5.7
<i>Egna aktier</i>	uppgifter enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 årsredovisningslagen (1995:1554) om företaget förvärvat egna aktier enligt 19 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551)	
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat	5.5
Förändringar i eget kapital	uppgifter enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	

Resultatdisposition	styrelsens och verkställande direktörens förslag till hur fritt eget kapital ska disponeras.	5.8
----------------------------	--	-----

Kommentar Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik finns i kapitel 5.

Uppställningsform för balansräkningen

Tecknat men ej inbetalt kapital

Allmänt råd 4.10 Ett aktiebolag ska upprätta balansräkningen med tillägg av följande rubrik före rubriken Anläggningstillgångar:

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Tecknat men ej inbetalt kapital	fordringar på aktieägare för tecknat men ej inbetalt kapital vid nyemission		

Kommentar I rubriken redovisas den del av en pågående nyemission som är tecknad av aktieägare men som inte inbetalats på balansdagen.

Lån till delägare eller närstående

Allmänt råd 4.11 Ett aktiebolag ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Finansiella anläggningstillgångar. Posten ska placeras efter posten Andra långfristiga värdepappersinnehav.

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lån till delägare eller närstående	Fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		5 kap. 18 § ÅRL

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lån till delägare eller närstående ingå i posten Finansiella anläggningstillgångar.

Kommentar I posten redovisas långfristiga fordringar på delägare och närstående till delägare enligt ABL:s definition. Så kallade förbjudna lån och lån som lämnats före låneförbudets ikraftträdande den 6 juni 1973 samt lån som lämnats efter dispens ska redovisas här.

Eget kapital

Allmänt råd 4.12 Ett aktiebolag ska upprätta balansräkningen med följande underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital.

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
<i>Bundet eget kapital</i>		kapitel 15	
Aktiekapital			
Ej registrerat aktiekapital	Beslutad ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission		
Uppskrivningsfond			5 kap. 11 §
Reservfond			
<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>		kapitel 15	
Överkursfond	den del av en nyemission under året som överstiger aktiernas kvotvärde		
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av från tidigare år balanserade vinster och förluster samt aktieägartillskott		
Årets resultat	årets resultat enligt		

	resultaträkningen		
<i>Summa fritt eget kapital</i>			
Summa eget kapital			

Kommentar Det är först när aktiekapitalet är registrerat hos Bolagsverket som det redovisas i posten Aktiekapital. Tecknat eller inbetalt aktiekapital vid en pågående nyemission samt av behörigt organ beslutad ökning av aktiekapitalet vid fondemission ska redovisas i posten Ej registrerat aktiekapital.

I posten Uppskrivningsfond redovisas värdet på företagets uppskrivningsfonder.

I posten Reservfond redovisas värdet på företagets reservfond.

I posten Överkursfondredovisas det belopp, utöver aktiekapital, som tillförts företaget vid nyemissioner under räkenskapsåret. Beloppet ska ingå i styrelsens förslag till resultatdisposition och ska, efter bolagsstämmans beslut, inte längre redovisas i posten Överkursfond.

I posten Balanserat resultatredovisas det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade vinster, förluster och överkursfonder. Även aktieägartillskott redovisas i posten.

I posten Årets resultatredovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd 4.13 En ekonomiska förening ska upprätta förvaltningsberättelsen med följande rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	företagets säte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	5.2, 5.3 och 5.9
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4

Medlemsin-formation	förändringar i medlemsantalet och insatsbelopp som ska återbetalas	5.11
Förlagsinsatser	den rätt till utdelning som förlagsinsatser medför och förlagsinsatser som ska återbetalas	5.12
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat	5.5
Förändringar i eget kapital	upplysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	
Resultatdisposition	styrelsens och verkställande direktörens förslag till hur fritt eget kapital ska disponeras.	5.10

Kommentar Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik finns i kapitel 5.

Uppställningsform för resultaträkningen

Nettoomsättning

Kommentar I en bostadsrättsförening räknas årsavgifter och eventuella hyresintäkter till primära intäkter och ska därför ingå i nettoomsättningen.

Övriga rörelseintäkter

Kommentar I denna post redovisas sekundära intäkter i föreningens verksamhet. Ett exempel är medlemsavgifter.

Lämnad gottgörelse

Allmänt råd 4.14 En ekonomisk förening ska upprätta resultaträkning med tillägg av följande post under rubriken Bokslutsdispositioner:

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lämnad gottgörelse		15.12	

Kommentar Lämnad gottgörelse enligt FL redovisas som bokslutsdisposition.

Uppställningsform för balansräkningen

Övriga kortfristiga placeringar

Kommentar En bostadsrättsförenings innehav av en lägenhet med bostadsrätt i den egna föreningen redovisas i posten Övriga kortfristiga placeringar.

Övriga skulder

Kommentar Inre reparations-/ underhållsfond i en bostadsrättsförening (skuld till medlemmar) redovisas i posten Övriga skulder.

Lån till delägare eller närstående

Allmänt råd 4.15 En ekonomisk förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Finansiella anläggningstillgångar. Posten ska placeras efter posten Andra långfristiga värdepappersinnehav.

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lån till delägare eller närstående	fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		5 kap. 18 § ÅRL

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lån till delägare eller närstående ingå i posten Finansiella anläggningstillgångar.

Kommentar I posten redovisas långfristiga fordringar på delägare och närstående till delägare. Vilka som räknas till närstående till delägare framgår av bestämmelsen i 21 kap. 1 § 3, 4 och 5 ABL. Det är personkretsen i ABL som avses. I en ekonomisk förening är det medlemmarna som äger föreningen.

Eget kapital

Allmänt råd 4.16 En ekonomisk förening ska upprätta balansräkningen med följande

underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Rubrik/under-rubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
<i>Bundet eget kapital</i>		kapitel 15	
Medlemsinsatser	insatser, insats-emissioner, överinsatser, upplåtelseinsatser och upplåtelseavgifter	15.8 och 15.9	
Förlagsinsatser			
Uppskrivningsfond			5 kap. 11 §
Reservfond			
Fond för yttre underhåll	medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i bostadsrättsföreningar	15.10 och 15.11	
<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>		kapitel 15	
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av från tidigare år balanserade vinster och förluster		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
<i>Summa fritt eget kapital</i>			
Summa eget kapital			

Upprättar föreningen balansräkning i förkortad form enligt punkt 4.8 ska posterna Medlemsinsatser och Förlagsinsatser slås samman till en post. Den posten ska benämnas Medlemsinsatser och förlagsinsatser. På motsvarande sätt ska posterna Reservfond och Fond för yttre underhåll slås samman till en post. Den posten ska benämnas Reservfond och fond

för yttre underhåll.

Kommentar

I posten Medlemsinsatser redovisas endast betalda insatser och upplåtelseavgifter, se punkt 15.8.

I posten Förlagsinsatser redovisas kapital som tillskjutits genom förlagsinsatser.

I posten Uppskrivningsfond redovisas värdet på företagets uppskrivningsfonder.

I posten Reservfond redovisas värdet på företagets reservfond.

I posten Fond för yttre underhåll redovisas medel som en bostadsrättsförening har reserverat för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 BRL.

I posten Balanserat resultat redovisas det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade vinster och förluster.

I posten Årets resultat redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Särskilda regler för handelsbolag

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.17 Ett handelsbolag ska upprätta förvaltningsberättelsen med följande rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	företagets säte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	5.2 och 5.3
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat	5.5

Kommentar

Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik finns i kapitel 5.

Uppställningsform för balansräkningen

Lån till delägare eller närstående

Allmänt råd

- 4.18 Ett handelsbolag ska upprätta balansräkningen med tillägg av följande post under rubriken Finansiella anläggningstillgångar. Posten ska placeras efter posten Andra långfristiga värdepappersinnehav.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Lån till delägare eller närstående	fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		5 kap. 18 § ÅRL

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lån till delägare eller närstående ingå i posten Finansiella anläggningstillgångar.

Kommentar

I posten redovisas långfristiga fordringar på delägare och närstående till delägare. Vilka som räknas till närstående till delägare framgår av bestämmelsen i 21 kap. 1 § 3, 4 och 5 ABL. Det är personkretsen i ABL som avses.

Eget kapital

Allmänt råd

- 4.19 Ett handelsbolag ska upprätta balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början			
Insättningar eller uttag under året	summan av årets insättningar och uttag	15.14–15.19	
Årets resultat	årets resultat enligt		

	resultaträkningen		
Eget kapital vid räkenskapsårets slut			

Kommentar I posten Eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.

I posten Insättningar eller uttag under året redovisas summan av årets insättningar och uttag som påverkat eget kapital under året.

I posten Årets resultat redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Skatter

Kommentar Resultatet i ett handelsbolag beskattas hos delägarna personligen. Posten Skatt på årets resultat ingår inte i Resultaträkningen för handelsbolaget.

I posten Skatteskulder redovisas skillnaden mellan inbetald F-skatt och skatter som F-skatten avräknas mot, dvs. de skatter som företaget lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och får fastställda på slutskattebeskedet.

För innevarande och tidigare räkenskapsår redovisas följande belopp som inte slutavräknats på företags skattekonto:

- + beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande
- + beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader
- + beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt
- inbetalad F-skatt.

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

Särskilda regler för stiftelser

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd 4.20 En stiftelse ska upprätta förvaltningsberättelsen med följande rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	företagets säte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt	5.2 och 5.3

	firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	
<i>Främjande av ändamålet</i>	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret	
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företags verksamhet, ställning och resultat	5.5

Kommentar Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik i förvaltningsberättelsen finns i kapitel 5.

Uppställningsform för resultaträkningen

Gåvor och bidrag

Allmänt råd 4.21 En stiftelse ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken, med undantag för poster som ska redovisas enligt punkt 4.22.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Gåvor	gåvor som får förbrukas för stiftelsens ändamål	6.26	
Bidrag	bidrag som tas emot för stiftelsens verksamhet	6.39 och 6.27–6.29	

Kommentar Gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål redovisas direkt mot eget kapital, se punkt 15.22.

I stiftelser redovisas bidrag i posten Bidrag och inte i posten Övriga rörelseintäkter, se punkt 6.39.

Enligt punkt 3.5 får en post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Ränteintäkter, utdelning m.m.

Allmänt råd

- 4.22 En stiftelse vars huvudsakliga verksamhet är att lämna bidrag ur stiftelsens avkastning eller eget kapital ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Ränteintäkter	ränteintäkter på finansiella anläggningstillgångar och omsättningstillgångar	8.7	19.16 och 19.17
Utdelningar	vissa erhållna vinstutdelningar från • koncernföretag, • intresseföretag, • gemensamt styrda företag, • övriga företag som det finns ett ägarintresse i, • övriga finansiella anläggningstillgångar, och • finansiella omsättningstillgångar	8.6 och 19.13	18.21 och 19.20

Kommentar

I posten Ränteintäkter redovisas avkastning på räntebärande värdepapper.

I posten Utdelningar redovisas vinstutdelning med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet.

Realisationsresultat på finansiella tillgångar redovisas i respektive post under rubriken Finansiella poster. Även nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar redovisas under samma rubrik.

Enligt punkt 3.5 får en post utelämnas om det inte finns något att redovisa.

Utbetalda stödåtgärder

Allmänt råd

- 4.23 En kollektivavtalsstiftelse ska upprätta resultaträkningen med tillägg av

nedanstående post under rubriken Rörelsekostnader. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Utbetalda stödåtgärder			

Lämnade bidrag

Kommentar Lämnade bidrag och anslag som inte ska redovisas direkt mot eget kapital redovisas i posten Övriga externa kostnader.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd 4.24 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital, om inte annat anges i punkt 4.25.

Underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början			
Inbetalda medel	summan av årets inbetalda medel i • pensionsstiftelser, • personalstiftelser, - och • vinstandelsstiftelser	15.21	
Lämnade och återförda bidrag	• lämnade och återförda bidrag och anslag i en avkastningsstiftelse eller en personalstiftelse, • lämnad gottgörelse i en pensionsstiftelse, och • utbetalda vinstandelar i en vinstandelsstiftelse	15.23	

Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Eget kapital vid årets slut			

Kommentar

I posten Eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.

I posten Årets resultat redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

I det fall stiftelsen har så kallade ändamålsbestämda medel ingår de i eget kapital. De får inte redovisas i egen post i eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Om stiftelsen vill visa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.

Allmänt råd

4.25 En stiftelse som enligt punkt 15.20 ska dela in eget kapital i bundet och fritt, ska upprätta balansräkningen med följande underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Underrubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respek- tive punkt
<i>Bundet eget kapital</i>	sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål	15.20	
Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början			
Förändringar av bundet eget kapital under året		15.22	
<i>Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>		15.20	

Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början			
Inbetalda medel	summan av årets inbetalda medel i • pensionsstiftelser, • personalstiftelser, och • vinstandelsstiftelser	15.21	
Överfört till och från bundet eget kapital			
Lämnade och återförda bidrag	• lämnade och återförda bidrag och anslag i en avkastningsstiftelse eller en personalstiftelse, • lämnad gottgörelse i en pensionsstiftelse, och • utbetalda vinstandelar i en vinstandelsstiftelse	15.23	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
<i>Fritt eget kapital vid årets slut</i>			
Summa eget kapital			

Kommentar

I posterna Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början och Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut respektive Fritt eget kapital vid räkenskapsårets slut.

Som bundet eget kapital redovisas stiftelsekapitalet, kapitalisering enligt stiftelsens förordnande eller permutationsbeslut samt realisationsresultat och gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål, se punkt 15.20.

I posten Årets resultat redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.

I det fall stiftelsen har så kallade ändamålsbestämda medel ingår de i eget kapital. De får inte redovisas i egen post i eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Om stiftelsen vill visa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.

Mottagna ej använda bidrag

Allmänt råd

4.26 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med tillägg av följande post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som stiftelsen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	6.29	

Kommentar

Bidrag som ska täcka kostnader under flera räkenskapsår redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Beviljade ej utbetalda bidrag

Allmänt råd

4.27 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med tillägg av följande post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag och anslag som är beslutade men ännu ej utbetalda	7.19 och 17.2	

Kommentar

Utfästelser om bidrag eller anslag som ska utgå under flera år redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

Särskilda regler för ideella föreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

- 4.28 En ideell förening ska upprätta förvaltningsberättelsen med följande rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	företagets säte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	5.2 och 5.3
<i>Främjande av ändamålet</i>	uppgift om hur föreningens ändamål har främjats under räkenskapsåret	5.13
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat	5.5

Kommentar

Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik i förvaltningsberättelsen finns i kapitel 5.

Uppställningsform för resultaträkningen

Medlemsavgifter, gåvor och bidrag

Allmänt råd

- 4.29 En ideell förening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av följande poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras överst under rubriken.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Medlemsavgifter	avgift som betalas av föreningens medlemmar för den allmänna verksamheten i föreningen	6.40	
Gåvor	gåva som tas emot för föreningens verksamhet	6.26	
Bidrag	bidrag som tas emot för föreningens verksamhet	6.41 och 6.27–6.29	

Kommentar Medlemsavgifter innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift och inte heller försäljning till medlemmarna.

I posten Bidrag redovisas bidrag till den ideella föreningens verksamheten.

Nettoomsättning

Kommentar I posten Nettoomsättning redovisar en förening t.ex. avgifter för kurser och aktiviteter, serviceavgifter, entréavgifter och försäljning till medlemmar och andra.

Övriga rörelseintäkter

Kommentar I posten Övriga rörelseintäkter redovisar en ideell förening intäkter som inte ryms i någon av posterna medlemsavgifter, gåvor, bidrag eller nettoomsättning.

Lämnade bidrag

Kommentar Lämnade bidrag som en ideell förening har beslutat om redovisas i posten Övriga externa kostnader. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd 4.30 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respek- tive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början			
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Eget kapital vid räkenskapsårets slut			

Kommentar I posten Eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i

summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.

I posten Årets resultatredovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Ändamålsbestämda medel ingår i eget kapital och redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Om föreningen vill särredovisa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.

Mottagna ej använda bidrag

- Allmänt råd* 4.31 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av följande post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder:

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som föreningen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	6.29	

- Kommentar* Bidrag som ska täcka kostnader under flera räkenskapsår redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Beviljade ej utbetalda bidrag

- Allmänt råd* 4.32 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av följande post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder:

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag som är beslutade men ännu ej utbetalda	6.27 och 6.41	

- Kommentar* Utfästelser om bidrag som ska utgå under flera år redovisas under rubriken Långfristiga skulder.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

- Allmänt råd* 4.33 En samfällighetsföreningen ska upprätta förvaltningsberättelsen med

följande rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	företagets säte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	5.2 och 5.3
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat	5.5

Kommentar Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik finns i kapitel 5.

Uppställningsform för resultaträkningen

Uttaxerade bidrag

Allmänt råd 4.34 En samfällighetsförening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posten ska placeras före övriga poster under rubriken.

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Uttaxerade bidrag	uttaxerade bidrag i samfällighetsföreningar och fiskevårdsområdesföreningar	6.42	

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd 4.35 En samfällighetsförening ska upprätta balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början			
Utdelning		15.24	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Eget kapital vid räkenskapsårets slut			

Kommentar

I posten Eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.

Utdelning från en samfällighetsförening till fastighetsägarna kan t.ex. förekomma i föreningar som förvaltar häradsallmänningar och allmänningsskogar.

I posten Årets resultat redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Underhålls- och förnyelsefond ingår i eget kapital och redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Om föreningen vill visa underhålls- och förnyelsefonden i årsredovisningen kan det göras i en not.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.36 En enskild näringsidkare ska upprätta förvaltningsberättelsen för sin enskilda näringsverksamhet med följande rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	företagets säte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som	5.2 och 5.3

	särskilt berör företaget	
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företags verksamhet, ställning och resultat	5.5

Kommentar Regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik finns i kapitel 5.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd 4.37 En enskild näringsidkare ska upprätta balansräkningen för sin enskilda näringsverksamhet med följande poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Eget kapital vid räkenskapsårets början			
Insättningar eller uttag under året		15.26–15.31	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Eget kapital vid räkenskapsårets slut			

Kommentar I posten Eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.

I posten Insättningar eller uttag under året redovisas summan av årets insättningar och uttag som påverkat eget kapital under året.

I posten Årets resultat redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Skatter

Kommentar

Posten Skatt på årets resultat ingår inte i resultaträkningen för en enskild näringsverksamhet eftersom skatten på årets resultat är en privat kostnad för näringsidkaren. Under vissa förutsättningar kan utländsk inkomstskatt skattemässigt vara en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten och redovisas då i posten Skatt på årets resultat.

Posten Skatteskulder ingår inte i balansräkningen för en enskild näringsverksamhet. Särskilda skatter och avgifter som ska dras av enligt 16 kap. 17 § IL och som omfattas av beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 § skatteförfarandelagen ska redovisas i eget kapital och inte som skuld, se punkt 15.25 och 17.13. Detsamma gäller avkastningsskatt. Exempel på särskilda skatter och avgifter är fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

Särskilda regler för filialer

Kommentar

Verksamhet genom filial innebär att ett utländskt företag bedriver näringsverksamhet i Sverige genom ett avdelningskontor med självständig förvaltning. Filialen är en del av det utländska företaget. Filialen saknar eget kapital och dess tillgångar och skulder är en del av det utländska företagens förmögenhetsmassa. Skillnaden mellan filialens redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver benämns i detta allmänna råd filialens kapital. Filialens kapital redovisas i egna poster under rubriken Eget kapitalnedan.

Allmänt råd

4.38 En filial ska upprätta balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital.

Post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Filialens kapital vid räkenskapsårets början	filialens nettotillgångar, dvs. skillnaden mellan filialens redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver, vid räkenskapsårets början		
Insättningar eller uttag under året	överföringar som sker mellan filialen och det utländska företaget		
Årets resultat	årets resultat enligt		

	resultaträkningen		
Filialens kapital vid räkenskapsårets slut	filialens nettotillgångar, d.v.s. skillnaden mellan filialens redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver, vid räkenskapsårets slut		

Kommentar I posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Filialens kapital vid räkenskapsårets slut.

I posten Insättningar eller uttag under året redovisas summan av årets överföringar mellan filialen och det utländska företaget.

I posten Årets resultat redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen

Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

Tillämpning

Allmänt råd 5.1 Detta kapitel ska tillämpas när förvaltningsberättelsen upprättas.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkterna 5.6–5.8,
- b) ekonomiska föreningar i punkterna 5.9–5.12, och
- c) ideella föreningar i punkt 5.13.

Kommentar Under rubriken Särskilda regler för stiftelser finns lagtext och kommentar.

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Lagtext

2 kap. 5 § andra stycket ÅRL

— — —

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd 5.2 Uppgift om företagets säte enligt 2 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas i förvaltningsberättelsen.

Kommentar Övriga uppgifter enligt 2 kap. 5 § andra stycket ÅRL lämnas på varje sida i årsredovisningen, se punkt 3.6.

Lagtext 6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL
— — —
Upplysningar ska även lämnas om
1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,
— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd 5.3 Med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
a) faktiskt bedriven verksamhet,
b) byte av firma, och
c) speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget.

Kommentar Ett företag ska alltid ange vilken verksamhet det faktiskt bedriver, dvs. inte bara återge det som står i bolagsordning, stadgar eller motsvarande.

Företaget ska också ange speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. Utgångspunkten är förhållandena i det enskilda företaget. Det kan t.ex. vara fråga om att företaget endast har en kund eller leverantör. Andra exempel är att företaget i hög grad är beroende av leasade anläggningstillgångar eller offentliga bidrag. Även rättelse av fel från ett tidigare år, se punkt 2.12, kan vara en speciell omständighet.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Lagtext 6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL
— — —
Upplysningar ska även lämnas om
— — —
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,
— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd 5.4 Med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
a) beslutade viktiga förändringar i verksamheten,
b) för företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat, och

- c) den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

Kommentar Exempel på viktiga förändringar i verksamheten är köp och försäljning av dotterföretag, fusion, etablering eller nedläggning av rörelse- eller produktgrenar, ingångna större avtal och större investeringar. Information om planerade förändringar behöver bara lämnas om definitivt beslut fattats. Detsamma gäller om företaget lämnat ett anbud men osäkerhet råder om affären kommer till stånd.

För företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat är t.ex. faktorer avseende marknaden, miljön, råvaruförsörjningen, räntor eller valutakurser. Se exempel 16 b om skattetvist

Exempel på när företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet är att fråga uppkommit om företaget ska gå i likvidation eller försättas i konkurs.

Upplysningar om väsentliga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut ska lämnas i not, se kapitel 18.

Flerårsöversikt

Lagtext

6 kap. 1 § första stycket ÅRL

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företags verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 5.5 För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om
- nettoomsättning,
 - resultat efter finansiella poster, och
 - soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning).

Varierar nettoomsättningen mer än 30 procent mellan åren ska företaget kommentera detta.

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

Kommentar

Ett företag som inte redovisar någon nettoomsättning kan utelämna den uppgiften i flerårsöversikten.

Soliditet är justerat eget kapital i procent av balansomslutning. Justerat eget

kapital är eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut.

Nettoomsättning och resultat efter finansiella poster får anges i tusental kronor även om resultaträkning och balansräkning anges i hela kronor, se punkt 3.9. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Se exempel 5 a.

Företaget får ange ytterligare nyckeltal, t.ex. sådana som är branschspecifika. I ett fastighetsföretag kan lämpliga ytterligare nyckeltal vara avgiftsuttag per kvadratmeter, belåningsgrad per kvadratmeter och räntetäckningsgrad.

Särskilda regler för aktiebolag

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Allmänt råd 5.6 I aktiebolag avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) även det förhållandet att företaget är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Enligt definitionen i IL är ett aktiebolag ett privatbostadsföretag t.ex. om företagets verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av företaget.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Allmänt råd 5.7 I ett aktiebolag avses med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) även den omständigheten att företaget har upprättat kontrollbalansräkning eller är skyldig att göra det.

Egna aktier¹

Lagtext

6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL

Upplysningar ska även lämnas om

6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,

7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats

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

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och
 9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.
- — — Lag (2015:813)

Kommentar Ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt ÅRL inte tas upp som tillgång. Ett företag som innehar eller har förvärvat eller överlåtit egna aktier ska enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL lämna upplysningar om detta.

Förändringar i eget kapital

Lagtext 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

— — —

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2016:113)

Kommentar Specifikationen av förändringar i eget kapital lämnas i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Exempel 5 b visar hur upplysningen kan utformas.

Resultatdisposition

Lagtext 6 kap. 2 § första stycket ÅRL

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

— — — Lag (2016:113)

Allmänt råd 5.8 Det förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av posterna under fritt eget kapital.

Kommentar Summan av fritt eget kapital omfattar posterna Överkursfond, Balanserat resultat och Årets resultat. Se exempel 5 b.

Enligt 18 kap. 4 § ABL ska styrelsen avge ett motiverat yttrande om den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig. Ett sådant yttrande kan skrivas i anslutning till den föreslagna resultatdispositionen i årsredovisningen.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Allmänt råd 5.9 I ekonomiska föreningar avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) även det förhållandet att företaget är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Enligt definitionen i IL är en ekonomisk förening ett privatbostadsföretag t.ex. om föreningens verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen. Enligt punkt 5.3 c ska föreningen ange speciella omständigheter som i särskild grad berör föreningen. För föreningar som ligger i gränsområdet att räknas som privatbostadsföretag kan fördelningen mellan olika upplåtelseformer vara en sådan uppgift som ska anges. Detsamma gäller om fastigheten innehas med tomträtt.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Kommentar Enligt punkt 5.4 a avses med händelser av väsentlig betydelse bl.a. beslutade viktiga förändringar i verksamheten. Exempel på viktiga förändringar i verksamheten är ingångna större avtal och större investeringar. För bostadsrättsföreningar kan t.ex. stambyte vara en sådan större investering som det ska informeras om i förvaltningsberättelsen. Även större avgiftsändringar kan omfattas.

Förändringar i eget kapital

Lagtext 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL
— — —
Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2016:113)

Kommentar Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras. Exempel 5 c och 5 d visar hur upplysningen kan utformas.

Resultatdisposition

Lagtext 6 kap. 2 § första stycket ÅRL
I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.
— — — Lag (2016:113)

Allmänt råd 5.10 Det förslag till dispositioner beträffande den ekonomiska föreningens vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av posterna under fritt eget kapital.

Kommentar Summan av fritt eget kapital omfattar posterna Balanserat resultat och Årets resultat.

Har t.ex. en bostadsrättsförening tagit fonden för yttre underhåll i anspråk ska det framgå av resultatdispositionen eftersom denna ska avse summan av fritt eget kapital.

Se exempel 5 c och d.

Medlemsinformation

Lagtext

6 kap. 3 § första stycket 1 och 2 samt andra stycket ÅRL
 Ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår enligt bestämmelserna i 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
-

Vad som sägs i första stycket 2 gäller också lösenbelopp för medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

- 5.11 Den upplysning om förändringar i medlemsantalet som ska lämnas enligt 6 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta uppgift om
- a) antalet medlemmar vid räkenskapsårets början,
 - b) antalet tillkommande medlemmar under räkenskapsåret,
 - c) antalet avgående medlemmar under räkenskapsåret, och
 - d) antalet medlemmar vid räkenskapsårets slut.

Förlagsinsatser

Lagtext

6 kap. 3 § första stycket 3 och 4 ÅRL
 Ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

-
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och skall inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren.
- Lag (1999:1112)

Allmänt råd

- 5.12 Den upplysning som ska lämnas enligt 6 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta samma uppgift om den rätt till utdelning som förteckningen enligt 5 kap. 6 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska innehålla.

Särskilda regler för stiftelser

Verksamheten

Främjande av ändamålet

Lagtext

6 kap. 4 § ÅRL
 Stiftelser skall i förvaltningsberättelsen även lämna uppgift om hur stiftelsens ändamål har

främjats under räkenskapsåret. Lag (1999:1112)

Kommentar 6 kap. 4 § ÅRL innebär att stiftelsen ska lämna uppgift om sitt eller sina ändamål enligt stiftelseförordnandet och på vilket sätt ändamålen har fullföljts.

Särskilda regler för ideella föreningar

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Kommentar Enligt punkterna 5.3 och 5.4 ska förvaltningsberättelsen bland annat innehålla upplysning om speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget samt viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat. Exempel på en sådan speciell omständighet är att föreningen är anknuten förvaltare av stiftelser med ändamål att främja föreningens verksamhet. I det fallet ska antalet förvaltade stiftelser och deras totala egna kapital anges.

Främjande av ändamålet

Allmänt råd 5.13 En ideell förening ska i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om hur föreningens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

Kommentar Ett exempel är att föreningen beskriver den ideella verksamheten och dess effekter eftersom detta generellt sett inte återspeglas i resultaträkningen.

Avsnitt IV – Resultaträkning

Kapitel 6 – Rörelseintäkter

Tillämpning

Allmänt råd 6.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av rörelseintäkter. Det ska även tillämpas vid redovisning av kostnader för sålda tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning och till fast pris.

Kapitlet behandlar inte

- a) aktiverat arbete för egen räkning, se kapitel 10,
- b) valutakursvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 13 och 17, och
- c) ackordsvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 17.

Särskilda regler finns för

- a) ekonomiska föreningar i punk 6.33,
- b) handelsbolag i punkterna 6.34–6.36,
- c) stiftelser i punkterna 6.37–6.39,
- d) ideella föreningar i punkterna 6.40–6.41,
- e) samfällighetsföreningar i punkt 6.42, och

f) enskild näringsverksamhet i punkterna 6.43–6.47

Kommentar

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. i resultaträkningsuppställningen i kapitel 4:

- Nettoomsättning,
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, och
- Övriga rörelseintäkter (exklusive ackordsvinster av rörelsekaraktär och valutakursvinster av rörelsekaraktär).

*Grundläggande bestämmelser***Vad är en inkomst?***Allmänt råd*

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

Företaget ska redovisa varje transaktion för sig. En transaktion ska dock redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden.

Kommentar

Ett företag kan ta emot något för någon annans räkning. I det fallet redovisas en skuld. Exempel på detta är mervärdesskatt eller det som en kommissionär tar emot för någon annans räkning.

Fakturerar företaget för utlägg kommer det att erhålla betalning för egen räkning. Fakturerade utlägg, t.ex. utgifter för resor och logi, ingår därför i inkomsten.

Ett tillskott från t.ex. ett aktiebolags ägare eller en insättning till ett handelsbolag är inte en inkomst. En enskild näringsidkares överföring av tillgångar från sin privata ekonomi till sin näringsverksamhet är inte heller en inkomst. Ett exempel på när det kan vara nödvändigt att redovisa en transaktion i delar är när service och underhåll ingår i försäljningspriset för en produkt och kan särskiljas. I ett sådant fall kan det bli aktuellt att redovisa både en intäkt och en skuld. Inkomsten från service och underhåll redovisas som intäkt under den eller de perioder som arbetet utförs, se exempel 6 c.

Det är avsikten som är utgångspunkten vid bedömningen om en transaktion ska redovisas i delar. Om försäljningen av en vara innefattar installation av varan och installationen endast är en mindre rutininsats ska hela försäljningen redovisas enligt reglerna om varuförsäljning, se exempel 6 b.

Allmänt råd

6.3 En gåva i form av en tjänst är inte en inkomst.

Kommentar

Punkten avser t.ex. arbetsinsatser, annonser eller nyttjande av annans tillgångar.

Hur stor är inkomsten?

- Kommentar* I punkterna 2.6 och 2.7 finns regler om inkomstens storlek vid byten.
- Allmänt råd* 6.4 Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling.
- Kommentar* Inkomsten ska minskas med lämnade rabatter. Inkomsten ska också minskas med varureturner, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.
- Allmänt råd* 6.5 Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens värde enligt punkterna 9.11 och 9.12
- Kommentar* Av punkt 9.11 följer att anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva normalt är tillgångens marknadsvärde. Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens nettoförsäljningsvärde eller, för likvida medel, tillgångens nominella värde, se punkt 9.12. Anskaffningsvärdet får även bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Se exempel 6 n.

När blir inkomsten en intäkt?

- Allmänt råd* 6.6 Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om
- a) väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
 - b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
 - c) det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.
- Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av detta kapitel.
- Kommentar* Punkten är en generell regel för när en inkomst ska redovisas som intäkt. I efterföljande punkter finns kompletterande regler för intäktsredovisning i särskilda fall såsom varuförsäljning, se punkt 6.7, och tjänste- och entreprenaduppdrag, se punkterna 6.8–6.25. Därutöver finns särskilda regler som hanterar vissa inkomster, se punkt 6.26, offentliga bidrag, se punkterna 6.27–6.30, och realisationsvinst, se punkterna 6.31 och 6.32. Det är sällsynt att en transaktion enbart bedöms utifrån punkt 6.6. Av punkt 2.4 framgår att företaget inte behöver periodisera inkomster som var för sig understiger 5 000 kr.

Något som inte regleras separat i det allmänna rådet är så kallade naturvårdsavtal och liknande avtal. Dessa avtal måste bedömas i varje enskilt

fall. Har företaget ingen prestation att utföra ska intäkten redovisas så snart företaget fått rätt till inkomsten. Är det troligt att företaget ska utföra en prestation, eller om företaget ska utföra en prestation i måttlig omfattning, ska intäkten periodiseras på lämpligt sätt.

För att intäktsredovisningen ska bli rätt är det nödvändigt att känna till vad inkomsten avser. Ingår t.ex. service och underhåll under en bestämd tid i försäljningspriset för en vara och kan ersättningen för detta särskiljas ska den inkomsten intäktsredovisas linjärt över den tidsperioden, se punkt 6.11. Den del av inkomsten som avser varan ska intäktsredovisas enligt reglerna i punkt 6.7.

Normalt är det inte något problem att avgöra om det är sannolikt att företaget kommer att få ekonomiska fördelar av transaktionen. I undantagsfall kan det däremot vara sannolikt först när företaget har fått betalt eller någon annan osäkerhetsfaktor undanröjts. Ett skriftligt löfte om gåva är till exempel inte tillräckligt för intäktsredovisning. I de fall ett företag inte förväntas få betalt för ett redan fakturerat belopp, se punkt 13.4, ska inte intäkten påverkas utan en kostnad ska redovisas i posten Övriga externa kostnader, se punkt 4.4.

Oftast sammanfaller inkomsten med intäkten under samma period, t.ex. vid försäljning av en vara. I andra fall ska inkomsten fördelas som intäkt över flera perioder, t.ex. vid uthyrning av en anläggningstillgång. Avtalar ett företag om uthyrning under tre år för totalt 300 000 kronor och avtalet gäller fr.o.m. 1/7 år 1 t.o.m. 30/6 år 4 är inkomsten 300 000 kronor år 1. Intäkten blir 50 000 kronor år 1 och år 4 samt 100 000 kronor år 2 och år 3.

Se även exempel 6 j.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?

Allmänt råd

6.7 Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Varan hämtas av köparen	när varan hämtas
Varan transporteras till köparen på köparens risk	när varan överlämnas till fraktföretaget
Varan transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar varan till köparen
Installationen av varan utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation
Varor som levereras genom	när företaget utfört samtliga

delleveranser och varorna har funktionellt samband	delleveranser
Varor som levereras genom delleveranser om • varorna i en delleverans saknar funktionellt samband med varor i en annan leverans, och • företaget inte har andra åtaganden är garanti avseende den levererade varan	efter varje utförd delleverans
Fastighet som är omsättningstillgång	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

Kommentar Tabellen anger när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket a vid varuförsäljning övergår till köparen. Övriga villkor i punkt 6.6 ska också vara uppfyllda för att intäkt ska redovisas.

Undantagsvis kan det vara svårt att bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande.

- Vilka relevanta risker (prisfall, förstörelse, sakrättsrisker m.fl.) och förmåner (prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt m.fl.) finns det?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har dessa risker och förmåner övergått?

Resultatet av granskningen och analysen avgör när intäkten ska redovisas.

Se även exempel 6 a och 6 b.

Delleveranser av varor

Vid delleveranser av varor som har ett funktionellt samband ska en intäkt redovisas när säljaren har fullgjort sin prestation, dvs. alla delleveranser är utförda. De likvider som företaget tagit emot för delleveranser av varor med funktionellt samband redovisas som skuld i balansräkningen. Saknas funktionellt samband övergår väsentliga risker och förmåner vid varje delleverans. Med funktionellt samband menas att en levererad vara har ett sådant samband med andra försålda, ännu icke levererade varor att den inte kan användas utan dessa.

Fastighets- och värdepappersförsäljning (omsättningstillgångar)

Försäljning av fastighet som utgör omsättningstillgång ska intäktsredovisas när risker och förmåner övergår till köparen. I normalfallet övergår risker och förmåner på tillträdesdagen, se även kommentaren till punkt 6.31. När det gäller värdepapper övergår däremot risker och förmåner på kontraktsdagen. Försäljning av lagerfastigheter och lageraktier ska redovisas som en varuförsäljning, dvs. i posterna Nettoomsättning och Handelsvaror.

När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?

Vad är ett tjänsteuppdrag respektive ett entreprenaduppdrag?

Allmänt råd

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

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

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag. Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppdrag ska anses vara samma slag av uppdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppdrag, se punkterna 6.9–6.12.

Kommentar

Både tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag ska redovisas enligt samma regler.

Ett uppdrag kan utföras inom ett räkenskapsår eller sträcka sig över flera räkenskapsår.

Ett företag som får ett uppdrag från en fastighetsägare att reparera 40 badrum i fyra hus ska se detta som ett uppdrag om de arbeten som ska göras i princip är likvärdiga. Rör det sig däremot om stambyten och totalrenovering av badrummen i två av husen, medan det i de andra två husen endast rör sig om byte av handfat, toaletter m.m. ska det ses som två olika uppdrag.

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag utan redovisas i enlighet med reglerna för försäljning av varor, se punkt 6.7. Ett exempel är ett företag som säljer maskinlinjer för sortering av tidningar och som har ett antal olika standardmaskiner i lager och under tillverkning. Även om en kund vill ha en anpassning av en maskin är försäljningen att betrakta som en försäljning av varor eftersom det rör sig om en bearbetning av en vara som företaget normalt har i lager.

Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppdrag ska anses

vara samma slag av uppdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppdrag, se punkterna 6.9–6.12. Är kompletteringen så skild från den ursprungliga beställningen att den ursprungliga beställningen hade ansetts tillhöra ett annat slag av uppdrag ska det redovisas som två uppdrag.

En tilläggsbeställning på armaturer under en pågående elinstallation ska exempelvis anses tillhöra det ursprungliga avtalet. Har en elfirma ett uppdrag på löpande räkning att dra om el i fem lägenheter i ett bostadshus och får firman ett kompletterande uppdrag till fast pris att dra om el i ytterligare 20 lägenheter ska det nya uppdraget anses vara ett nytt uppdrag eftersom det tillsammans med det ursprungliga hade varit ett annat slag av uppdrag. Hade däremot uppdraget i de fem första lägenheterna varit till fast pris hade de 20 tillkommande lägenheterna setts som en komplettering av det ursprungliga uppdraget

Definitioner och redovisning av olika slag av uppdrag

Provisionsbaserade uppdrag

Allmänt råd

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

Intäkten från ett provisionsbaserat uppdrag ska redovisas enligt punkt 6.26.

Kommentar

Exempel på provisionsbaserade uppdrag är uppdrag som en fastighetsmäklare utför mot en ersättning motsvarande en viss procent på försäljningspriset. Även ett uppdrag där mäklaren har rätt till dels en garanterad minimiersättning oberoende av vilket pris fastigheten säljs för, dels provision, ska betraktas som provisionsbaserat uppdrag. Minimiersättningen får däremot inte vara så hög att uppdraget egentligen är att anse som ett uppdrag till fast pris. Försäljning av varor i kommission är ytterligare exempel på provisionsbaserade uppdrag.

Uppdrag på löpande räkning

Allmänt råd

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

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag på löpande räkning ska redovisas enligt punkterna 6.13–6.14.

Kommentar

Det är endast uppdrag där arvodet per tidsenhet är avtalat i förväg och där inkomsten beräknas som arvodet per tidsenhet multiplicerat med faktiskt nedlagd tidsåtgång, med tillägg för eventuella faktiska utgifter för uppdraget, som är uppdrag på löpande räkning. Ett uppdrag där inkomsten utgår för en viss

given tidsperiod eller beräknas i en annan enhet än tid är inte ett uppdrag på löpande räkning. Ett exempel är ett målningsuppdrag där ersättning utgår per målad kvadratmeter inte ett uppdrag på löpande räkning.

Uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod

Allmänt råd

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

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

Kommentar

För vissa tjänsteuppdrag kan företaget inte på förhand bedöma vilken insats uppdraget kommer att kräva. Punkten reglerar vad som gäller för uppdrag där ett obestämt antal aktiviteter ska utföras under en överenskommen tidsperiod.

Inkomsten från ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod ska redovisas som intäkt linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten uppgår till den del av det avtalade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala avtalade tidsperioden.

Inkomster från t.ex. vissa försäkringsliknande uppdragsavtal ska periodiseras linjärt över uppdragets löptid. Andra exempel på uppdrag som omfattas av punkten är när ett företag under en tidsperiod ska sammanställa nyheter inom ett visst område eller ett företag som tecknat serviceavtal för en viss period. Även ett uppdrag att städa ett kontor varje vardag under ett års tid kan falla in under definitionen om uppdraget innebär att städföretaget får en bestämd ersättning för städning under detta år. Det faktum att städning ska ske varje vardag ska inte förstås som att ett bestämt antal aktiviteter ska utföras. Se även exempel 6 c och 6 k.

Utgifter som hör till uppdraget ska periodiseras enligt reglerna i kapitel 7. Det innebär att företaget ska göra en löpande resultatavräkning.

Ett entreprenaduppdrag kan aldrig falla in under definitionen i punkt 6.11 eftersom ett entreprenaduppdrag varken utformas eller prissätts på så sätt att ersättning utgår för den överenskomna tidsperioden.

Uppdrag till fast pris

Allmänt råd

- 6.12 Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än sådana enligt punkterna 6.9–6.11.

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag till fast pris ska redovisas enligt punkterna 6.15–6.25.

Kommentar Uppdrag till fast pris bestäms negativt, dvs. ett uppdrag som inte kan definieras enligt punkterna 6.9–6.11 är uppdrag till fast pris. Det innebär att ett uppdrag till fast pris inte måste innehålla ett fast avtalat pris. Ett exempel är ett företag som har ett avtal där ersättning utgår per målad kvadratmeter. Eftersom inkomsten inte grundar sig på nedlagd tid omfattas uppdraget inte av definitionen på uppdrag på löpande räkning. Uppdraget uppfyller inte heller definitionen på provisionsbaserade uppdrag eller uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Uppdraget är därför ett uppdrag till fast pris även om den totala inkomsten inte är känd.

I vissa branscher är det vanligt att stora uppdrag avtalas som uppdrag till fast pris, men där tilläggsbeställningar görs som skulle kunna definieras som uppdrag på löpande räkning. Dessa ska i normalfallet ändå räknas in i fastprisuppdraget, se punkt 6.8 tredje stycket.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning

Kommentar Intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas i takt med att arbete utförs. Punkt 6.13 preciserar punkt 6.6 andra stycket och anger i vilket räkenskapsår intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas. Se även exempel 6 d.

Vid uppdrag på löpande räkning är det oftast inte aktuellt att redovisa kostnader för befarade förluster eftersom prestationen fullgörs i takt med att arbetet utförs. Av det skälet finns ingen regel för redovisning av befarade förluster. Observera dock att den försiktighetsprincipen enligt 2 kap. 4 § första stycket ÅRL, se kapitel 2, även gäller här. Innehåller ett uppdrag på löpande räkning villkor som innebär att uppdragstagaren riskerar stå för uppdragsutgifter som ingen av parterna räknade med då avtalet ingicks ska den bedömda förlusten omedelbart redovisas som en kostnad.

En förlust kan även uppstå om uppdragsgivaren inte förväntas kunna betala ett redan fakturerat belopp, se punkt 13.4. En sådan förlust ska redovisas som kostnad i posten Övriga externa kostnader enligt resultaträkningsuppställningen i punkt 4.4.

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

Allmänt råd 6.13 En inkomst från ett uppdrag på löpande räkning ska redovisas som intäkt i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.

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

Kommentar Punkten innebär att utförda arbeten som ej är fakturerade på balansdagen ska redovisas som intäkt.

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

Allmänt råd 6.14 Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i följande poster:

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

Kommentar Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats ska redovisas som en skuld i posten Förskott från kunder. Oavsett vad som står på fakturan ska arbete verkligen ha utförts och material verkligen levererats eller förbrukats för att en intäkt ska redovisas. Företagets fakturering kan vara

- ren förskottsfakturering,
- endast fakturering för faktiskt nedlagd tid och/eller levererat/förbrukat material, eller
- en blandning av dessa.

Är det en ren förskottsfakturerings, dvs. faktureringen avser ännu ej utfört arbete eller ännu ej förbrukat eller levererat material, ska en skuld redovisas i posten Förskott från kunder. Avser faktureringen något som är utfört eller levererat eller förbrukat ska en intäkt redovisas i posten Nettoomsättning. Rör det sig om en blandning ska en fördelning göras på skuld och intäkt.

Den del av intäkten som ännu inte fakturerats redovisas som en fordran i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt.

De kostnader som hör till uppdraget ska fördelas på posterna Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader.

Redovisning av uppdrag till fast pris

Allmänt råd

6.15 Uppdrag till fast pris ska redovisas antingen enligt en huvudregel eller enligt en alternativregel. Ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag till fast pris.

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

Kommentar

Enligt huvudregeln ska intäkten redovisas i takt med färdigställandet, så kallad successiv vinstavräkning. Alternativregeln innebär att intäkten inte redovisas förrän prestationen i allt väsentligt fullgjorts. Se exempel 6 e–6 g.

Ett exempel på särskilda skäl som medför att ett företag får övergå från en huvudregel till en alternativregel är att företaget får en ny ägare som inte tillämpar huvudregeln. Ett annat exempel är om företagets verksamhet minskat i betydande omfattning och de administrativa resurserna till följd av detta har minskat i sådan omfattning att företaget inte längre på ett tillförlitligt sätt kan beräkna det som krävs enligt punkt 6.16.

Upplysning ska lämnas om vilken princip företaget tillämpar, se punkt 18.5.

Lagtext

4 kap. 10 § ÅRL

Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§.

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

Allmänt råd

6.16 Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna

- a) uppdragsinkomsten,
- b) färdigställandegraden på balansdagen, och
- c) de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att

slutföra uppdraget.

Intäkten ska redovisas även om punkt 6.6 första stycket a inte är uppfyllt.

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

Kommentar Huvudregeln (successiv vinstavräkning) innebär att företaget gör en bedömning av det pågående arbetets slutliga utfall och redovisar så stor del av vinsten som hör till det aktuella räkenskapsåret. Denna metod kan innebära att en tillgång redovisas till ett värde som är högre än anskaffningsvärdet. Detta är tillåtet enligt 4 kap. 10 § ÅRL.

Successiv vinstavräkning kan bara tillämpas av företag som på ett tillförlitligt sätt kan beräkna utfallet av uppdraget. Därför måste ett företag som avser att vinstavräkna successivt ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering och budgetering. I ett sådant internt system följs utvecklingen av nedlagda utgifter, färdigställandegraden och den förväntade totalinkomsten under uppdragets gång. Vid behov ska beräkningarna revideras. Revideringen behöver inte vara ett tecken på att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Intäkten ska redovisas även om väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen inte har övergått, se punkt 6.6 första stycket a.

Allmänt råd 6.17 Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget.

Allmänt råd 6.18 Metoden att beräkna färdigställandegraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag.

Kommentar Det kan även finnas andra metoder att beräkna färdigställandegraden än utifrån nedlagda utgifter på balansdagen, t.ex. att undersöka hur mycket arbete som faktiskt utförts eller mäta hur stor del av den totala tjänsten som utförts på balansdagen. Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar däremot oftast inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt. Räkenskapsårets kostnader ska baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskade med tidigare räkenskapsårs redovisade kostnader för uppdraget. Se exempel 6 f.

Allmänt råd 6.19 Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

Kommentar Det beräknade ekonomiska utfallet av ett uppdrag utgör skillnaden mellan inkomsten för uppdraget i sin helhet som den bedöms vid den aktuella

tidpunkten och de utgifter som svarar mot denna inkomst. Blir inkomsten vid denna beräkning lägre än utgifterna uppstår en bedömd förlust som omedelbart ska redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte. Se exempel 6 g.

Allmänt råd 6.20 Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt, ska en intäkt redovisas som motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren.

Kommentar Utgifter som uppkommit på grund av uppdraget redovisas som kostnader. Det innebär att om det är sannolikt att alla uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas redovisas en lika stor intäkt som kostnad. Är det inte sannolikt att uppdragsutgifterna kommer att ersättas av beställaren, redovisas en intäkt till den del uppdragsutgifterna sannolikt kommer att ersättas. När förhållandena ändras, dvs. när färdigställandegraden går att beräkna tillförlitligt, ska uppdragsinkomsten redovisas som intäkt baserat på färdigställandegraden.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?
– Huvudregel

Allmänt råd 6.21 Uppdrag till fast pris som redovisas enligt huvudregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.16 eller, i förekommande fall, enligt punkt 6.20
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt kostnad för material enligt punkt 6.19
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för annat än material och personal enligt punkt 6.19
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för

	personal enligt punkt 6.19
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerat som skillnaden är positiv
Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ

Kommentar Av tabellen framgår att i posten Nettoomsättning redovisas intäkten beräknad enligt punkt 6.16. Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt ska i posten Nettoomsättning redovisas intäkten beräknad enligt punkt 6.20. Skiljer sig den redovisade intäkten från vad som fakturerats ska skillnaden redovisas i balansräkningen i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt eller i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt.

Under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget samt eventuella kostnader till följd av punkt 6.19 ska redovisas som kostnader under respektive rubrik (Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader).

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

Allmänt råd 6.22 Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort.

Kommentar Även alternativregeln ställer vissa krav på företagets system för ekonomisk rapportering. Ett pågående uppdrag till fast pris ska enligt alternativregeln resultatavräknas först när uppdraget är slutfört. Företaget måste därför hålla reda på vilka inkomster och utgifter som hör till respektive uppdrag. I de flesta fall är det inget problem att avgöra när ett arbete ska resultatavräknas. I en del fall kan det däremot vara problem, t.ex. om beställaren och uppdragstagaren är överens att arbetet är klart men uppdragstagaren åtar sig en del mindre justeringar. Inom byggbranschen är det vanligt med slutbesiktningar med protokoll i vilka mindre anmärkningar kan förekomma. Resultatavräkning ska ändå ske även om mindre justeringar kvarstår. Kostnader för de tillkommande arbetena ska företaget reservera för.

Allmänt råd 6.23 Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen.

Justeringsposten ska bestå av de uppdragsutgifter under räkenskapsåret

som hade kunnat läggas till anskaffningsvärdet för lager av egentillverkade varor, se 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 12.10. Posten får värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

När uppdraget redovisas som intäkt enligt punkt 6.22 ska de poster som redovisats som positiva justeringsposter i tidigare års resultaträkningar redovisas som en negativ justeringspost i resultaträkningen.

Kommentar Är uppdraget inte väsentligen fullgjort ska företaget redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen. Endast de kostnader som under året aktiverats i enlighet med punkten ska redovisas som en pluspost i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

Justeringsposten ska bestå av de uppdragsutgifter under räkenskapsåret som hade kunnat läggas till anskaffningsvärdet för lager av egentillverkade varor. I 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL anges att i anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt är hänförliga till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. I punkt 12.10 anges att i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska räknas in inköpspriset för material, utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka varorna samt andra utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet. Exempel på utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet är frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag. Justeringsposten får värderas enligt 17 kap. 27 § IL. Det innebär att för entreprenaduppdrag är det tillåtet att göra ett avdrag för schabloninkurans med 3 procent på de utgifter som ska aktiveras som tillgång. De aktiverade utgifterna får därför tas upp till 97 procent av anskaffningsvärdet. Detta gäller inte för tjänsteuppdrag.

Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska justeringspostens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Se exempel 6 g.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?
– *Alternativregel (uppdrag som inte är fullgjorda på balandagen)*

Allmänt råd 6.24 Uppdrag till fast pris som inte är fullgjorda och som redovisas enligt alternativregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
Resultaträkningen	

Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.23 andra stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
<i>Balansräkningen</i>	
Pågående arbete för annans räkning (tillgång eller skuld)	Totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång, är den negativ är posten en skuld

Kommentar Endast de utgifter som under året aktiveras i enlighet med punkt 6.23 ska redovisas som en positiv justeringspost i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Befarar företaget att uppdraget kommer att leda till en förlust ska de utgifter som aktiveras i posten minskas med den befarade förlusten enligt punkt 6.23.

Under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget redovisas som kostnader under respektive rubrik (Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader).

Kostnaderna redovisas i respektive post i resultaträkningen och resultatet neutraliseras via justeringsposten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Resultatet avräknas först när arbetet väsentligen är fullgjort.

Skillnaden mellan aktiverade utgifter och fakturering ska redovisas i balansräkningen i posten Pågående arbete för annans räkning. Är värdet på de aktiverade utgifterna högre än vad som fakturerats beställaren är posten en

tillgångspost. I motsatt fall är posten en skuldpost.

Ett exempel är ett företag som utför ett entreprenaduppdrag och som har aktiverade utgifter på 100 000 kronor. Företaget har fakturerat 80 000 kronor. Företaget ska redovisa 17 000 kronor $((100\,000 \times 0,97) - 80\,000)$ som en tillgång i posten Pågående arbete för annans räkning under förutsättning att det inte är sannolikt att uppdraget kommer att leda till förlust.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– Alternativregel (uppdrag som är fullgjorda på balansdagen)

Allmänt råd

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

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.22
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.23 tredje stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för ännu ej levererat eller förbrukat material
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete
<i>Balansräkningen</i>	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (skuld)	Uppdragsutgifter för återstående arbete, material och annat

Kommentar

Den intäkt som ska redovisas som nettoomsättning enligt punkt 6.22 ska omfatta alla inkomster från uppdraget oavsett när de har fakturerats.

De utgifter som tidigare aktiverats i balansposten Pågående arbete för annans räkning ska inte finnas kvar när arbetet resultatavräknas. Till skillnad från intäkterna har kostnaderna tidigare redovisats i resultaträkningen i respektive kostnadspost. Tidigare års aktiverade utgifter redovisas som en minuspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

Ett företag kan ha kvar en del mindre arbeten att utföra trots att projektet ska resultatavräknas, se kommentaren till punkt 6.22. Värdet på dessa måste uppskattas och reserveras för i balansposten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Reserveringen i balansräkningen ska omprövas löpande.

Som kostnader redovisas under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget.

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd

6.26 Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten redovisas
hyra och leasing	fördelad över den avtalade hyres- eller leasingperioden
förhöjd förstagångshyra	linjärt över den avtalade leasingperioden
royalty som baseras på mängden av försäljning eller användning	löpande i takt med försäljning eller användning om företaget har, eller kan få, tillgång till de uppgifter som krävs i form av försäljningsstatistik, statistik över användande, etc.
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över avtalets löptid
provision som baseras på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster	löpande om den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten är utförd och om övriga avtalsvillkor för provisionen är uppfyllda
inträdesavgift i ett franchisesystem	vid avtalets tecknande

löpande avgifter i ett franchisesystem	löpande i takt med försäljning eller användning
försäkringsersättning	när en händelse har inträffat som omfattas av ett försäkringsavtal och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning
skadestånd	när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet är fastställt i en lagakraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstans
gåva och förvärv genom testamente	när tillgången har erhållits
gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte bokförs löpande och som finns kvar på balansdagen	på balansdagen

Kommentar När årsredovisningen upprättas ska enligt punkt 2.11 hänsyn tas till sådana händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Hyra och leasing

Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning. Ett leasingavtal kan även kallas hyresavtal, särskilt inom fastighetsbranschen. Enligt punkt 9.4 ska en leasegivare ha kvar den uthyrda tillgången i sin balansräkning. Både inkomster från löpande avgifter och en eventuell förhöjd förstagångshyra ska fördelas över leasingperioden. Det normala är att inkomsten ska fördelas linjärt över leasingperioden.

Royalty

Royalty är en avgift som betalas till innehavaren av en immateriell tillgång för rätten att nyttja tillgången, t.ex. varumärken, patent, programvaror, musikerättigheter och filmer. Royaltyn ska redovisas med utgångspunkt från den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd. I princip finns två typer av royalty.

En typ av royalty baseras på mängden av försäljning eller användning. En tolkning av den ekonomiska innebörden av ett sådant avtal medför att intäkten ska redovisas i takt med försäljningen eller användningen. Det krävs också att en tillförlitlig beräkning kan göras. Har företaget fått uppgift om försäljning

eller användning före årsredovisningens undertecknande är den osäkerhetsfaktor som fanns på balansdagen undanröjd och intäkten ska periodiseras till det år då försäljningen eller användningen ägde rum. Har företaget inte fått någon uppgift före årsredovisningens undertecknande kan det ändå vara möjligt att göra en tillförlitlig beräkning. Det kan t.ex. gå att bedöma intäkten baserad på tidigare års ersättning.

En annan typ är royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning. Inkomstens storlek är här bestämd från början och nyttjandet avser en bestämd tidsperiod. Det fallet kan liknas vid hyra av en tillgång och en linjär periodisering ska göras. Se exempel 6 h.

Provision

Enligt punkt 6.9 är ett provisionsbaserat uppdrag ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. Avtalsvillkoren avgör när provisionen ska redovisas som intäkt. Är villkoret för att få provision att produktföretaget ska ha fått betalning för de förmedlade produkterna redovisas intäkten först då.

För en resebyrå som säljer resor åt flygbolag är tjänsten huvudsakligen genomförd när avtal tecknats med den som köpt resan. Är affären villkorad på något sätt som kan påverka den slutliga provisionen kan det bli aktuellt att fördröja intäktsredovisningen. Motsvarande gäller för en fastighetsmäklare.

Se även exempel 6 i.

Franchiseavgifter

Ett företag som har intäkter från franchising kan få intäkt i form av en inträdesavgift och som löpande avgifter. Inträdesavgiften ska intäktsredovisas i sin helhet när avtal eller annan överenskommelse har tecknats. De löpande avgifterna periodiseras linjärt över de räkenskapsår de avser.

Försäkringsersättningar och skadestånd

Vad gäller försäkringsersättningar och skadestånd ska intäkten redovisas så snart försäkringsföretaget fattat beslut om ersättning eller en överenskommelse om belopp har träffats med den andre parten. I försäkringsfall innebär det att försäkringsavtalet i kombination med inträffad skada normalt inte är tillräcklig information för att intäkt ska redovisas. Har en skada inträffat under räkenskapsåret och företaget får beslut om ersättning först året efter, är beslutet sådan information som undanröjer den osäkerhet som fanns på balansdagen. Har företaget fått beslutet före årsredovisningens undertecknande ska intäkten periodiseras till det år då skadan inträffade, se punkt 2.11.

Det förhåller sig annorlunda med skadeståndsersättning för intrång, otillåtet nyttjande av företagets tillgångar samt ersättning som inte kräver någon motprestation. I dessa fall kan det vara betydligt svårare att avgöra under vilken

tidsperiod skadan har uppkommit. Intäkten ska därför redovisas samma räkenskapsår som överenskommelsen har träffats. Om ingen överenskommelse träffats ska intäkten redovisas vid den första av följande tidpunkter:

- När det finns en lagakraftvunnen dom.
- När det finns en dom från överinstans med samma utfall som i underinstansen.

Gåva och förvärv genom testamente

Tar ett företag emot en tillgång som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen en gåva eller ett bidrag och en inkomst ska redovisas. Erhålls tillgången för att företaget har uppfyllt vissa villkor är transaktionen ett bidrag. Detsamma gäller om tillgången erhålls mot att vissa villkor kommer att uppfyllas och företaget får en skuld till motparten om villkoren inte uppfylls. Bidrag redovisas enligt punkterna 6.27–6.30.

En gåva som är förenad med villkor för användningen, en så kallad ändamålsbestämd gåva, är inte ett bidrag.

En gåva kan bestå av kontanta medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. En gåva i form av en tjänst är dock inte en inkomst, se punkt 6.3.

I 5 kap. 1 § BFL anges att en gåva inte behöver bokföras under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt. De gåvor som avses är begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja vidare, skänka bort eller utränga. Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska de tillgångar som finns kvar på balansdagen redovisas som intäkt och värderas enligt punkt 9.12.

En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan används direkt eller inte. Om gåvan används i tillverkningen av en tillgång ska gåvans värde ingå i utgiften för tillgången.

Förvärv genom testamente redovisas som gåva.

Se även exempel 6 l och 6 n.

När och hur redovisas offentliga bidrag?

- | | |
|--------------------|--|
| <i>Allmänt råd</i> | 6.27 Ett offentligt bidrag ska redovisas som intäkt, om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att ta emot bidraget och inte annat anges i punkt 6.28. |
| <i>Allmänt råd</i> | 6.28 Ett offentligt bidrag får inte redovisas som intäkt om bidraget ska <ul style="list-style-type: none"> a) minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.14, eller b) redovisas som skuld enligt punkt 17.4. |

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

Kommentar Offentliga bidrag är stöd som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. Bidragen lämnas av EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av stat och kommun, t.ex. regionala utvecklingsfonder. Det saknar betydelse för bedömningen av om ett offentligt stöd är ett bidrag om det lämnas med återbetalningsskyldighet eller inte. Ett lån kan således vara ett offentligt bidrag. Även en reduktion kan vara ett bidrag.

Offentliga bidrag inkluderar inte andra former av offentliga stöd där ett värde inte rimligtvis kan fastställas, t.ex. garantier eller gratis rådgivning. Inte heller transaktioner med staten eller offentliga organ vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner inkluderas.

Även bidrag från andra givare kan redovisas som offentliga bidrag. I IL finns regler om hur offentliga bidrag (näringsbidrag) ska hanteras i beskattningen.

Enligt punkt 6.27 ska ett offentligt bidrag redovisas som intäkt om det inte ska minska anskaffningsvärdet på en tillgång eller är villkorat på ett sådant sätt att det ska redovisas som skuld. Det är villkoren för bidraget som avgör hur bidraget ska redovisas. Hur bidraget rubriceras saknar betydelse. Bidrag med villkor att företaget blir återbetalningsskyldigt om det inte uppfyller vissa villkor ska redovisas som intäkt eftersom företaget självt råder över om återbetalning måste ske eller inte. Exempel på sådana bidrag är vissa så kallade avskrivningslån och etableringslån.

Även om ett beslut om offentligt bidrag har fattats efter balansdagen redovisas en intäkt det räkenskapsår som villkoren för att erhålla bidraget uppfyllts.

Ett bidrag som enligt punkt 9.14 reducerar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens nyttjandeperiod i form av lägre avskrivningar.

Mindre reduktioner som i praktiken hanteras i ett sammanhang kan nettoredovisas. Ett exempel på detta är reduktioner av arbetsgivaravgifter som hanteras i skattedeklarationen. Eftersom arbetsgivaravgiften och reduktionen hanteras i samma skattedeklaration och redovisas som en sammanslagen post på skattekontot, kan nettoredovisning i resultaträkningen ske av förenklingsskäl.

Allmänt råd 6.29 Ett offentligt bidrag som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser.

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

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

Allmänt råd

6.30 Offentliga bidrag som avser att täcka rörelsekostnader ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

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

Kommentar

Exempel på offentligt bidrag som avser att täcka kostnader är lönebidrag. Den anställdes bruttolön redovisas i posten Personalkostnader och lönebidraget redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

När och hur redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst

Allmänt råd

6.31 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket enligt följande:

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

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

Kommentar

Tabellen visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket övergår, dvs. när en realisationsvinst ska redovisas.

Vid en fastighetsförsäljning övergår väsentliga risker och förmåner till köparen normalt på tillträdesdagen, eftersom säljaren försäkrar fastigheten och har rätt till avkastningen mellan kontrakts- och tillträdesdagen. Realisationsvinst vid en fastighetsförsäljning ska därför i normalfallet redovisas på tillträdesdagen. Detta är en skillnad mot IL enligt vilken realisationsvinster på fastigheter som är anläggningstillgångar ska tas upp på kontraktsdagen. Av förenklingsskäl får därför ett företag redovisa försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång på kontraktsdagen.

Allmänt råd 6.32 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Avser försäljningen en fastighet ska intäkten även minskas med direkta försäljningskostnader.

Kommentar Det redovisade värdet ska inte påverkas av eventuella obeskattade reserver i form av avskrivningar över plan. I resultaträkningen redovisas skillnaden mellan försäljningspriset och det redovisade värdet.

Ett exempel på direkta försäljningskostnader när det gäller försäljning av en fastighet är mäklararvode.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i punkt 4.4 ska en realisationsvinst vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad är en inkomst?

Kommentar Erhållna förlagsinsatser är inte inkomster. Erhållna förlagsinsatser redovisas mot posten Förlagsinsatser under eget kapital.

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd 6.33 Nedanstående inkomster i en ekonomisk förening ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten redovisas
årsavgift och medlemsavgift	fördelad över den period den avser

Kommentar En bostadsrättsförening har enligt 7 kap. 14 § BRL rätt att ta ut en årsavgift för den löpande verksamheten för att täcka utgifter för t.ex. vatten, el, räntor och amorteringar.

Med medlemsavgift avses sådan avgift som utgör eller kan anses utgöra

medlemsavgift enligt 15 kap. 2 § IL.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

- Allmänt råd* 6.34 Uttag ur näringsverksamheten av en tillgång eller en tjänst som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) hos en delägare till företaget ska redovisas som inkomst i företaget.
- Allmänt råd* 6.35 Vid uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster är inkomsten marknadsvärdet på den uttagna tillgången eller tjänsten exklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.
- Allmänt råd* 6.36 En inkomst som kan hänföras till delägares uttag ska redovisas som intäkt för det år delägaren gjort uttaget av varan eller tjänsten.
- Kommentar* Uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster som beskattas hos en delägare till företaget ska redovisas som inkomst på samma sätt som försäljning till kunder. Enligt IL ska dock uttag av tjänster endast tas upp till beskattning om värdet av uttaget är mer än ringa. En tjänst med ringa värde är t.ex. när någon använder företagets bil privat ett fåtal tillfällen per år och med en samlad körsträcka på högst 100 mil.

Uttag i form av användande av bil ska vid inkomstbeskattningen värderas enligt schablon. Detta värde får också användas i redovisningen, se punkt 6.35.

Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 15.14.

Särskilda regler för stiftelser

Vad är en inkomst?

- Kommentar* Erhållna gåvor eller bidrag som endast ska vidareförmedlas till någon annan och som stiftelsen därmed inte tar emot för egen räkning, ska inte redovisas som inkomst utan som skuld, se punkt 6.2.

Inbetalda medel till pensionsstiftelser m.fl.

- Allmänt råd* 6.37 I pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser får inbetalda medel till stiftelsen inte redovisas som en intäkt
- Kommentar* Inbetalda medel till en pensionsstiftelse, personalstiftelse eller vinstandelsstiftelse redovisas mot eget kapital enligt punkt 15.21.

Erhållna gåvor

- Allmänt råd* 6.38 I en avkastningsstiftelse får en erhållen gåva som inte får förbrukas för

stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt.

Kommentar En avkastningsstiftelse främjar sitt ändamål genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer lämna anslag eller bidrag från avkastningen på sin förmögenhet.

En gåva som inte får redovisas om intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls och värderas enligt punkt 9.11.

Gåvor som får förbrukas för stiftelsen ändamål redovisas som intäkt oavsett om det finns ett villkor för användningen eller inte, se kommentaren till punkt 6.26. Se även om ändamålsbestämda medel i kapitel 15.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 6.39 Bidrag som en stiftelse tar emot ska redovisas på samma sätt som offentliga bidrag enligt punkterna 6.27–6.29.

Bidrag som erhålls till stiftelsens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Offentliga bidrag som erhålls till stiftelsens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag trots det som anges i punkt 6.30.

Särskilda regler för ideella föreningar

Vad är en inkomst?

Kommentar Erhållna gåvor eller bidrag som endast ska vidareförmedlas till någon annan och som föreningen därmed inte tar emot för egen räkning, ska inte redovisas som inkomst utan som skuld, se punkt 6.2.

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd 6.40 Nedanstående inkomster i en ideell förening ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten redovisas
medlemsavgift	fördelad över den period den avser

Kommentar Med medlemsavgift avses avgift till den allmänna verksamheten i en ideell förening och innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift och inte heller försäljning till medlemmarna.

Förutbetalda medlemsavgifter periodiseras till aktuellt räkenskapsår. Obetalda medlemsavgifter får endast tas upp som fordran om de avser innevarande

räkenskapsår och har reglerats innan årsredovisningen avges.

Se exempel 6 m.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 6.41 Bidrag som en ideell förening tar emot ska redovisas på samma sätt som offentliga bidrag enligt punkterna 6.27–6.29.

Bidrag som erhålls till föreningens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Offentliga bidrag som erhålls till föreningens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag trots det som anges i punkt 6.30.

Kommentar Se exempel 6 o.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd 6.42 Nedanstående inkomster i en samfällighetsförening ska redovisas som intäkt enligt följande:

Inkomst från	Intäkten redovisas
uttaxerat bidrag	fördelad över den period den avser

Kommentar En samfällighetsförening ska enligt 40 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter uttaxera bidrag i pengar av medlemmarna om inte samfällighetens medelsbehov täcks på annat sätt.

En fiskevårdsområdesförening får enligt 24 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden uttaxera bidrag till föreningens verksamhet av medlemmarna, om det finns föreskrifter om sådan uttaxering i stadgarna.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast inkomster som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilde näringsidkarens privata ekonomi.

Uttag

Allmänt råd 6.43 Uttag ur näringsverksamheten av en tillgång eller en tjänst som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) hos den

enskilde näringsidkaren, ska redovisas som inkomst i företaget.

- Allmänt råd* 6.44 Vid uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster är inkomsten marknadsvärdet på den uttagna tillgången eller tjänsten exklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.
- Allmänt råd* 6.45 En inkomst som kan hänföras till den enskilde näringsidkarens uttag ska redovisas som intäkt för det år näringsidkaren gjort uttaget av varan eller tjänsten.

Kommentar Uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster som beskattas hos den enskilde näringsidkaren ska redovisas som inkomst på samma sätt som försäljning till kunder. Enligt IL ska dock uttag av tjänster endast tas upp till beskattning om värdet av uttaget är mer än ringa. En tjänst med ringa värde är t.ex. när någon använder företagets bil privat ett fåtal tillfällen per år och med en samlad körsträcka på högst 100 mil.

Uttag i form av användande av bil ska vid inkomstbeskattningen värderas enligt schablon. Detta värde får också användas i redovisningen, se punkt 6.44.

Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 15.26.

Se exempel 6 p.

Offentligt bidrag, skadestånd, försäkringsersättning och liknade ersättning

- Allmänt råd* 6.46 Offentligt bidrag, skadestånd, försäkringsersättning och liknande ersättning ska redovisas som inkomst i en enskild näringsverksamhet, om ersättningen ska tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Ersättning som är avsedd att täcka den enskilde näringsidkarens inkomstbortfall i händelse av sjukdom och som erhålls från försäkringskassa eller försäkringsföretag behöver inte redovisas i företaget.

Förvärv genom testamente eller gåva

- Allmänt råd* 6.47 Punkt 6.5 om testamente och gåva gäller inte enskilda näringsidkare.

Kommentar En fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet och som erhåller en tillgång genom arv, testamente eller gåva, ska pröva om tillgången får eller ska redovisas i verksamheten enligt kriterierna i kapitel 9. Tillgångar som efter en sådan prövning redovisas i den enskilda näringsverksamheten behandlas som insättning, se punkt 15.29.

Kapitel 7 – Rörelsekostnader

Tillämpning

Allmänt råd

7.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av rörelsekostnader.

Kapitlet behandlar inte

- a) kostnad för tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris, se kapitel 6,
- b) avskrivningar, se kapitel 10,
- c) nedskrivningar av anläggningstillgångar, se kapitel 10 och 11,
- d) utgifter som ska aktiveras, se kapitel 10 och 12,
- e) kostnad för sålda varor, se kapitel 12,
- f) kostnad för kundförluster, se kapitel 13,
- g) valutakursförluster av rörelsekaraktär, se kapitel 13 och 17, och
- h) kostnad för avsättningar, se kapitel 16.

Särskilda regler finns för

- a) handelsbolag i punkterna 7.15–7.17,
- b) stiftelser i punkterna 7.18–7.19,
- c) ideella föreningar i punkt 7.20, och
- d) enskild näringsverksamhet i punkterna 7.21–7.23.

Kommentar

Rörelsekostnader som inte behandlas i detta kapitel och som tas upp i ovan angivna kapitel ska ändå redovisas som rörelsekostnader i resultaträkningen. Är det t.ex. fråga om en avsättning för skyldighet att i framtiden återställa mark ska utgifterna för detta hanteras enligt kapitel 16. För att kunna redovisa en utgift som kostnad rätt räkenskapsår måste företaget därför känna till anledningen till att utgiften har uppstått.

De varor som behandlas i detta kapitel benämns förbrukningsvaror och är sådana varor som inte behandlas i andra kapitel, se exempelvis vad som utgör varulager enligt punkt 12.2.

Förlust till följd av ackord redovisas på samma sätt som kundförluster, se kapitel 4 och 13.

Eftersom kapitlet behandlar rörelsekostnader behandlas inte finansiella kostnader, se kapitel 8, eller lämnade koncernbidrag, se kapitel 19, i detta kapitel.

Under rubriken Särskilda regler för ekonomiska föreningar finns endast en kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

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

Företaget ska redovisa varje transaktion för sig. En transaktion ska dock redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden.

- Kommentar* Ingående mervärdesskatt som företag får dra av enligt mervärdesskattelagen minskar inte företagets eget kapital och är därmed inte en utgift.

Med överföring till företagets ägare menas en utbetalning till ägarna som inte motsvaras av en motprestation, t.ex. utdelning och återbetalning av aktieägartillskott i ett aktiebolag eller återbetalning av medlemsinsats i en ekonomisk förening. En enskild näringsidkares överföring av tillgångar från sin enskilda näringsverksamhet till sin privata ekonomi (uttag) är inte heller en utgift.

Hur stor är utgiften?

- Kommentar* I punkterna 2.7 och 2.8 finns regler om utgiftens storlek vid byten.

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

- Kommentar* Utgiften ska minskas med erhållna rabatter. Utgiften ska också minskas med varureturner, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men före årsredovisningens undertecknande.

När blir utgiften en kostnad?

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

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

- Allmänt råd* 7.5 En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt.

- Allmänt råd* 7.6 En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas

som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övrig prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkterna 7.7 och 7.8 samt 7.10.

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

Kommentar Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte utgiften avser ett förvärv av en tillgång som ska redovisas. Ett företag ska som huvudregel endast redovisa tillgångar som det äger, se punkt 9.2. Utgifter som inte ger upphov till sådana tillgångar redovisas som kostnader på det sätt som framgår av detta kapitel. Detta gäller t.ex. utgifter för att hyra egendom. Av punkt 2.4 framgår att ett företag inte behöver periodisera utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor.

Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. I de flesta fall redovisas utgiften och kostnaden samtidigt, t.ex. vid köp av kontorsmaterial. I andra fall periodiseras utgiften som kostnader över flera räkenskapsår. Ett sådant exempel är när ett företag tecknar ett serviceavtal om totalt 300 000 kronor som gäller fr.o.m. 1/7 år 1 t.o.m. 30/6 år 4. Utgiften är 300 000 kronor medan kostnaderna fördelar sig med 50 000 kronor år 1 och år 4 och 100 000 kronor år 2 och 3.

I punkt 7.5 anges att en utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt, dvs. matchningsprincipen gäller. Ett exempel på detta är att ersättning till en agent som har förmedlat försäljning av företagets produkter ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som intäkten från försäljningen av produkten.

En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska enligt punkt 7.6 redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övrig prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkterna 7.7 och 7.8 samt 7.10. Exempel på utgifter som inte kan hänföras till specifika inkomster är utgifter för lokalhyra, reklam, förbrukningsmaterial som inte används vid tillverkning, reparation och underhåll.

Normalt ska företaget redovisa en utgift som kostnad när en produkt, tjänst eller annan prestation erhålls. Ett exempel är ersättning till en konsult för arbete som avser en framtida omorganisation. Utgiften ska redovisas som kostnad i samband med att konsulttjänsten utförs och detta även om själva

omorganisationen genomförs senare. Ytterligare exempel är

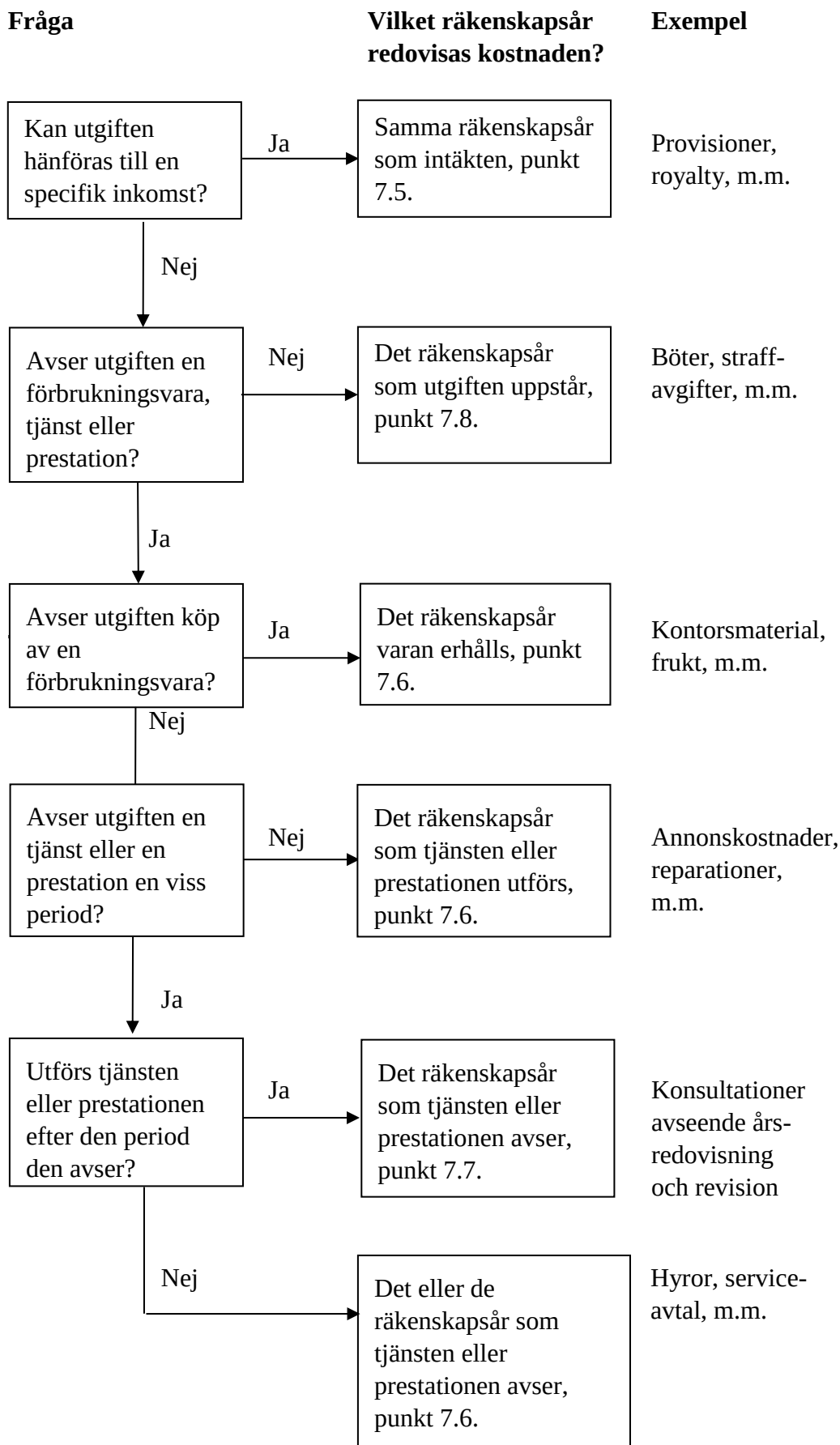
- reparationsutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår reparationen utförs,
- konsultutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår konsulten utför sitt arbete, och
- utgifter för förbrukningsmaterial som kostnadsredovisas när materialet erhålls.

En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår som tjänsten eller prestationen hör till, ska redovisas som kostnad det räkenskapsår den avser enligt punkt 7.7. Exempel på detta är utgifter för revision samt biträde med att upprätta en årsredovisning. Utgifter för sådana tjänster och prestationer redovisas alltså som kostnader det år tjänsten eller prestationen avser. Det innebär att utgifter för revision som utförs året efter redovisas som kostnad det räkenskapsår revisionen avser.

Enligt punkt 7.8 ska en utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation redovisas som kostnad direkt. Exempel på sådana utgifter är straffavgifter, böter och förseningsavgifter. Ett annat exempel är en förutbetalad hyra för lokal som företaget inte längre kan nyttja eller hyra ut.

Frågeschema – när utgifter ska redovisas som kostnader

Nedan finns ett frågeschema som kan vara till hjälp för att avgöra när en utgift ska redovisas som kostnad enligt punkterna 7.5–7.8.



Frågeschemat visar t.ex. att utgifter för konsultarbete inför en reklamkampanj och utgifter för annonsering i samband med kampanjen kan komma att redovisas som kostnad olika räkenskapsår. Konsulten utför en tjänst som har levererats och ska kostnadsföras oavsett när reklamkampanjen genomförs eller vilket resultat den ger. Utför konsulten arbetet år 1 och reklamkampanjen annonseras och genomförs år 2 ska därför utgiften för konsulten kostnadsföras år 1. Annonsen däremot är en annan tjänst som levereras först år 2 och ska därför kostnadsföras år 2. Hade annonsen däremot publicerats år 1 ska kostnaden redovisas år 1 även om själva kampanjen genomförs år 2. Företaget har fått tjänsten utförd i och med publiceringen av annonsen i tidningen.

Återkommande utgifter – Förenklingsregel

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

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

- Kommentar* Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för bl.a. värdering tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat. Av det följer att förenklingsregeln i punkt 7.9 ska tillämpas konsekvent mellan åren för varje enskild återkommande utgift. Ett företag kan t.ex. välja att periodisera utgift för försäkring samtidigt som förenklingsregeln tillämpas på utgifter för billeasing.

Förenklingsregeln kan användas för att minska antalet periodiseringar. Även om övriga regler leder till att t.ex. utgifter för försäkring och revision ska periodiseras behöver detta inte göras om förutsättningarna i förenklingsregeln är uppfyllda. Kan det antas att den återkommande utgiften varierar högst 20 procent mellan åren behöver någon periodisering inte göras. Tillämpas förenklingsregeln redovisas kostnaden det räkenskapsår fakturan kommer till företaget. Detta kommer inte att påverka resultatet i någon större omfattning eftersom utgiften återkommer varje år.

Förenklingsregelns gräns för hur mycket utgiften får variera och att varje räkenskapsår ska belastas med en årskostnad ska ses på helårsbasis. För ett företag som fem månader före balansdagen börjar leasa en bil under tre år är utgiften kommande år mer än 20 procent högre än år 1. För att beräkna om utgiften varierar mellan åren med mer än 20 procent får utgiften år 1 räknas om såsom om bilen hade leasats hela året. Kostnaden som ska redovisas år 1 är det fakturerade beloppet under året. Se exempel 7 b.

Eftersom det är tillräckligt att det kan antas att utgiften inte kommer att variera med mer än 20 procent mellan åren behöver någon justering inte göras om

företaget ett enstaka år har en högre utgift. Ett företag behöver t.ex. inte periodisera en utgift som tillfälligt ökar med 20 procent. Ett företag som innevarande och de senaste åren i juni har fakturerats 20 000 kronor för ett ettårsserviceavtal får i december reda på att priset kommer att höjas till 25 000 kronor nästa år och därefter årligen med ett index baserat på inflationen. Fakturan i juni kommande år överstiger årets utgift med 25 procent. Förenklingsregeln kan ändå användas eftersom företaget har skäl att anta att utgiften i fortsättningen inte kommer att öka med mer än 20 procent mellan åren.

En förutsättning för att förenklingsregeln ska få tillämpas är enligt punkt 7.9 b att varje år belastas med en årskostnad. Ett företag som normalt får faktura för ett års service i december men som ett år får fakturan först i januari ska när förenklingsregeln tillämpas redovisa årskostnaden som en upplupen kostnad.

Se även exempel 7 a och 7 d.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

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

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

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

Kommentar Tabellen ska inte tillämpas om det är möjligt att knyta utgiften till en specifik inkomst. I det fallet ska punkt 7.5 tillämpas.

Hyra och försäkringar är exempel på tjänster. En hyra som betalas i förskott och som avser en hyresperiod fr.o.m. december t.o.m. februari ska enligt tabellen fördelas mellan de två åren. Fördelningen görs så gott som uteslutande linjärt, dvs. en tredjedel redovisas som kostnad på första året och två tredjedelar på det andra året. Eftersom hyran i detta fall har betalats i förskott innebär det att den del av hyran som avser hyresperioden efter balansdagen ska redovisas i balansräkningen i posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter.

Kostnad för leasing redovisas fördelad över den avtalade leasingperioden. Av det följer att alla leasingavtal ska redovisas som operationella leasingavtal. Detta innebär att så länge äganderätten inte har övergått ska den leasade tillgången redovisas hos leasegivaren.

För fler fall hur tabellen ska tolkas, se exempel 7 a–7 d.

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

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

Utgift för	Kostnaden redovisas
lön	när arbetsprestationen utförs
lagstadgade och avtalade arbetsgivaravgifter	när lönekostnaden, som arbetsgivaravgifterna baseras på, redovisas
bonus, provision eller gratifikation	det räkenskapsår bonusen, provisionen eller gratifikationen avser
premier på pensionsförsäkring om premierna baseras på lön m.m. eller på annat sätt är kopplad till ett intjänande	när lönekostnaden redovisas respektive när intjänandet sker
premier på pensionsförsäkring i	när pensionspremien betalas eller om premien inte har betalats på

övriga fall än ovan	balansdagen, det räkenskapsår åtagandet ingicks
särskild löneskatt på pensionskostnader	när pensionskostnaden redovisas

Kommentar Vissa andra delar av personalutgifterna behandlas i andra kapitel, t.ex. beräkning av semesterlöneskulden, se punkt 17.10.

Lön ska redovisas som kostnad när arbetsprestationen utförs. Detta är i vissa fall en skillnad mot inhyrda konsulttjänster, som hanteras enligt punkterna 7.5–7.8 och punkt 7.10. Det spelar ingen roll vad själva arbetet avser, lön ska alltid redovisas som kostnad det räkenskapsår arbetet utförs.

Även ersättning för styrelsearbete betraktas som lön och redovisas som personalkostnad. Det kan i vissa fall vara svårt att avgöra när en styrelseledamot utfört en arbetsprestation. Av förenklingsskäl kan prestationen anses vara utförd löpande under räkenskapsåret.

Med lagstadgade arbetsgivaravgifter avses de avgifter som ska redovisas i skattedeklarationen.

Premier som betalas till pensionsförsäkringar och som baserar sig på utbetald lön, förmåner och andra ersättningar ska kostnadsföras när lönekostnaden redovisas. Premier som inte baserar sig på utbetald lön m.m. utan är kopplade till en intjänandeperiod ska kostnadsföras under intjänandeperioden.

En pensionsförsäkringspremie som inte är kopplad till lön och inte heller i övrigt kan hänföras till någon intjänandeperiod ska normalt kostnadsföras det räkenskapsår premien betalas. Från detta finns ett undantag. Finns det ett åtagande på balansdagen som innebär att företaget måste betala in en pensionsförsäkringspremie efter balansdagen, ska kostnaden redovisas det räkenskapsår åtagandet ingicks.

Se även exempel 7 e.

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

Allmänt råd 7.12 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket enligt följande:

Försäljning av	Väsentliga risker och förmåner övergår
-----------------------	---

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

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

Kommentar Tabellen visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.6 första stycket a övergår, dvs. när en realisationsförlust ska redovisas. Vid en fastighetsförsäljning övergår väsentliga risker och förmåner till köparen normalt på tillträdesdagen, eftersom säljaren försäkrar fastigheten och har rätt till avkastningen mellan kontrakts- och tillträdesdagen. Realisationsförlust vid en fastighetsförsäljning ska därför i normalfallet redovisas på tillträdesdagen. Detta är en skillnad mot IL som anger att realisationsförluster på fastigheter som är anläggningstillgångar ska tas upp på kontraktsdagen. Av förenklingsskäl får därför ett företag redovisa försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång på kontraktsdagen.

Allmänt råd 7.13 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Avser försäljningen en fastighet ska intäkten även minskas med direkta försäljningskostnader.

Kommentar Det redovisade värdet ska inte påverkas av eventuella obeskattade reserver i form av avskrivningar över plan. I resultaträkningen redovisas skillnaden mellan försäljningspriset och det redovisade värdet.

Ett exempel på direkta försäljningskostnader när det gäller försäljning av en fastighet är mäklararvode.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i punkt 4.4 ska en realisationsförlust vid försäljning av immateriella och materiella

anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelsekostnader.

Allmänt råd 7.14 En utrangering av en immateriell eller en materiell anläggningstillgång ska redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser reparera eller sälja tillgången.

Kommentar Redovisning av utrangeringen görs som en försäljning som företaget inte fått betalt för. Resultatet av utrangeringen ska redovisas i posten Övriga rörelsekostnader, se punkt 4.4.

Oftast är det lätt att bedöma när en tillgång ska utrangeras men ibland kan frågan vara om en nedskrivning ska göras eller om tillgången ska utrangeras. Av punkt 7.14 framgår att en immateriell eller materiell anläggningstillgång som inte längre kan brukas och som företaget inte avser reparera ska utrangeras. Kommer tillgången däremot att repareras, helt eller delvis, ska en nedskrivning i stället göras. Tillgångar som fortfarande är brukbara men som företaget inte har för avsikt att använda mer ska utrangeras först då de fysiskt slängts. Innan de fysiskt har slängts måste en nedskrivningsprövning göras.

I punkt 10.32 anges att en anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. Det är då frågan om en nedskrivning och inte en realisationsförlust.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad är en utgift?

Kommentar Återbetalning av förlagsinsatser i en ekonomisk förening är inte en utgift. Återbetalningen redovisas mot posten Förlagsinsatser under eget kapital.

Särskilda regler för handelsbolag

Allmänt råd 7.15 I ett handelsbolag får användningen av en fysisk delägars privata tillgång i näringsverksamheten redovisas som utgift i företaget.

Redovisas användning av en privat tillgång i näringsverksamheten är utgiften en skälig del av delägens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Kommentar Ett exempel är när en privat bil används för resor i företagets verksamhet.

Utgångspunkten vid beräkning av utgiften är vad delägaren har betalat för tillgången, hur stor del av tillgången som används i verksamheten och tillgångens nyttjandeperiod. Beräkningen ska leda till en rimlig värdering.

Finns det ett föreskrivet värde i en skatteförfattning, får det användas. Det gäller t.ex. utgifter för resor med egen bil i näringsverksamheten. För sådana utgifter

finns det i 16 kap. IL fastställda schablonbelopp.

Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 15.17.

Allmänt råd 7.16 I ett handelsbolag får delägarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten redovisas som utgift i företaget.

De ökade levnadskostnaderna ska redovisas till det belopp som delägaren ska dra av enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 15.18.

Allmänt råd 7.17 I ett handelsbolag får den del av en ersättning för arbete till en delägars make eller barn som ska beskattas av delägaren enligt inkomstskattelagen (1999:1229) inte redovisas som en kostnad.

Kommentar Ersättningen ska redovisas som uttag, dvs. som en minskning av eget kapital, se punkterna 15.13 och 15.14.

Särskilda regler för stiftelser

Lämnade bidrag

Allmänt råd 7.18 Överlåter en stiftelse en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om att lämna bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas som kostnad i takt med att villkoret uppfylls.

Allmänt råd 7.19 I avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser får ett lämnat bidrag inte redovisas som en kostnad.

Kommentar Överlåter en stiftelse en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. I avkastningsstiftelser används i stället ofta begreppet lämnade anslag och i pensionsstiftelser lämnad gottgörelse.

I samband med att beslut om att lämna ett bidrag har fattats redovisas också en skuld, se punkt 17.2. En utfästelse är bindande endast om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Har en bindande utfästelse enligt andra stycket gjorts ska upplysning lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventalförpliktelser i kapitel 18.

Bidrag som avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser m.fl. lämnar redovisas som minskning av eget kapital, se punkt 15.22.

Särskilda regler för ideella föreningar

Lämnade bidrag

Allmänt råd 7.20 Överlåter en ideell förening en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om att lämna bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas som kostnad i takt med att villkoret uppfylls.

Kommentar I samband med att beslut om ett bidrag har fattats redovisas också en skuld, se punkt 17.2. En utfästelse är bindande endast om den ideella föreningen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Har en bindande utfästelse enligt andra stycket gjorts ska upplysning lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventalförpliktelser i kapitel 18.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast utgifter som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilde näringsidkarens privata ekonomi.

I kapitel 9 och 17 framgår vilka tillgångar respektive skulder som ska och får redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Utgifterna för samt förlusterna på tillgångar och skulder som redovisas i näringsverksamheten ska också räknas till näringsverksamheten.

Allmänt råd 7.21 I en enskild näringsverksamhet får användning av den enskilde näringsidkarens privata tillgång i näringsverksamheten redovisas som utgift i företaget.

Redovisas användning av en privat tillgång i näringsverksamheten är utgiften en skälig del av den enskilde näringsidkarens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Kommentar Ett exempel är när en privat bil används för resor i företagets.

Utgångspunkten vid beräkning av utgiften är vad den enskilde näringsidkaren har betalat för tillgången, hur stor del av tillgången som används i verksamheten och tillgångens nyttjandeperiod. Beräkningen ska leda till en rimlig värdering.

Finns det ett föreskrivet värde i en skatteförfattning får det användas. Det gäller

t.ex. utgifter för resor med egen bil i näringsverksamheten och utgifter för arbete i bostaden. För dessa utgifter finns det i 16 kap. IL fastställda schablonbelopp.

Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 15.29.

Allmänt råd 7.22 I en enskild näringsverksamhet får näringsidkarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten redovisas som utgift i verksamheten.

De ökade levnadskostnaderna ska redovisas till det belopp som näringsidkaren ska dra av enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 15.30.

Allmänt råd 7.23 I en enskild näringsverksamhet får den del av en ersättning för arbete till en delägars make eller barn som ska beskattas av delägaren enligt inkomstskattelagen (1999:1229) inte redovisas som en kostnad.

Kommentar Ersättningen ska redovisas som uttag, dvs. som en minskning av eget kapital, se punkterna 15.25 och 15.26.

Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.

Tillämpning

Allmänt råd 8.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella poster.

Kapitlet behandlar inte

- a) resultat vid försäljning av lageraktier, se kapitel 6,
- b) valutakursdifferenser på långfristiga fordringar, kortfristiga placeringar, kassa och bank samt skulder i utländsk valuta, se kapitel 11, 14 och 17,
- c) ackordsförlust från beviljat ackord på finansiella fordringar och ackordsvinst från erhållet ackord på finansiella skulder, se kapitel 11 och 17,
- d) nedskrivning och återföring av nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar, se kapitel 11 och 19,
- e) nedskrivning och återföring av nedskrivning av kortfristiga placeringar, se kapitel 14, och
- f) vinstutdelning från dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, se kapitel 19.

Kommentar Under rubriken Finansiella poster i resultaträkningen, se punkt 4.3, redovisas i respektive post intäkter och kostnader från företagets finansiella tillgångar och skulder. I detta kapitel behandlas följande intäkter och kostnader:

- intäkter och kostnader som redovisas i posten Resultat från övriga

företag som det finns ett ägarintresse i,

- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella anläggningstillgångar, vilka redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar,
- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella omsättningstillgångar, vilka redovisas i posten Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter, och
- räntekostnader från finansiella skulder, vilka redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Under rubrikerna Särskilda regler för stiftelser och Särskilda regler för enskild näringsverksamhet finns kommentarer.

Grundläggande bestämmelser

- Allmänt råd* 8.2 En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2 och 6.4–6.6.
- Allmänt råd* 8.3 En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 7.2–7.4.
- Kommentar* Grundläggande bestämmelser om vad som är en inkomst och en intäkt samt vad som är en utgift och en kostnad finns i kapitel 6 och 7. I dessa kapitel anges hur storleken på inkomsten respektive utgiften ska beräknas samt när en inkomst ska redovisas som intäkt och när en utgift ska redovisas som kostnad. Dessa grundläggande bestämmelser gäller också för de finansiella posterna.

Realisationsresultat

- Allmänt råd* 8.4 Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen.
- Kommentar* Realisationsresultat (såväl realisationsvinster som realisationsförluster) beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet på de sålda andelarna. Det är endast nettot av transaktionen som redovisas i resultaträkningen. Enligt punkterna 11.14 och 14.8 ska genomsnittsmetoden användas om avyttringen gäller aktier av samma slag och sort.

Av punkt 9.3 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.

Insatsemission

- Allmänt råd* 8.5 Erhållen insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Vinstutdelning

- Allmänt råd* 8.6 Vinstutdelning, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Vinstutdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits.

- Kommentar* Andra stycket i punkten är en förenkling som innebär att företaget inte behöver bevaka beslut om utdelning utan kan redovisa intäkten när utdelningen erhålls.

Som framgår av punkt 8.1 behandlar detta kapitel inte utdelning på andelar i koncern- och intresseföretag eller gemensamt styrda företag, se kapitel 19.

Ränteintäkter och räntekostnader

- Allmänt råd* 8.7 Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser.

- Allmänt råd* 8.8 Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

- Kommentar* Punkt 8.7 innebär att ränta som sträcker sig över balansdagen ska periodiseras.

Enligt punkt 2.4 behöver ett företag inte periodisera ränteinkomster eller ränteutgifter som understiger 5 000 kronor. Ett företag med räkenskapsår som slutar den 30 juni behöver därmed inte göra någon periodisering om räntan på ett banktillgodohavande för första halvåret understiger 5 000 kronor och principen tillämpas konsekvent.

En dröjsmålsränta är en betalning för ett försenat betalningsflöde. Det innebär att den inte har med den ursprungliga affärstransaktionen att göra. Av förenklingsskäl är det enligt punkt 8.8 möjligt att redovisa oväsentliga dröjsmålsräntor i rörelsens intäkts- respektive kostnadsposter.

Bokslutsdispositioner

- Kommentar* Vad gäller redovisning av bokslutsdispositioner, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Skatter

Kommentar Vad gäller redovisning av företagets inkomstskatt, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Särskilda regler för stiftelser

Kommentar Kapitlet behandlar även ränteintäkter och utdelningar som redovisas under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. enligt punkt 4. 22.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast inkomster och utgifter som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen.

I kapitel 9 och 17 framgår vilka tillgångar respektive skulder som ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på tillgångar och skulder som redovisas i näringsverksamheten ska också räknas till näringsverksamheten.

Avsnitt V – Balansräkning

Kapitel 9 – Tillgångar

Grundläggande bestämmelser

Allmänt råd 9.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av tillgångar.

Särskilda regler finns för

- a) stiftelser i punkterna 9.16 och 9.17,
- b) ideella föreningar i punkterna 9.18 och 9.19, och
- c) enskild näringsverksamhet i punkterna 9.20–9.31.

Kommentar I kapitel 9 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar.

I kapitel 10–14 finns ytterligare regler som särskilt avser immateriella och materiella anläggningstillgångar, finansiella anläggningstillgångar, varulager, kortfristiga fordringar samt kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank.

Under rubriken Särskilda regler för ekonomiska föreningar finns lagtext och kommentar.

Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?

Allmänt råd 9.2 Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger.

Ett företagska redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet som

tillgång i enlighet med punkt 10.7 trots att företaget inte äger tillgången.

Företaget ska också redovisa redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång.

Kommentar Grundregeln är att ett företag endast ska redovisa tillgångar som det äger. Vissa tillgångar som företaget äger får trots det inte redovisas som tillgång, se t.ex. punkt 10.4, om egenupparbetade immateriella tillgångar. Andra tillgångar får redovisas som kostnad direkt, se t.ex. punkterna 10.5 och 10.6. Hyrd egendom ska inte redovisas som tillgång i företaget.

Frågan om företaget äger en tillgång eller inte bedöms normalt med ledning av köprättsliga regler om äganderättens övergång, se även punkt 9.3. Däremot är regler om separationsrätt vid konkurs normalt inte avgörande vid denna bedömning. Virke som är märkt enligt lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke redovisas således hos säljaren till dess virket omhändertagits av köparen.

En tillgång ska redovisas i balansräkningen även om det finns ett äganderättsförbehåll. Uppllysning ska lämnas om äganderättsförbehållet, se punkterna 18.11 och 18.12.

Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom. Mottagna medel redovisas i posten Redovisningsmedel med posten Övriga skulder som motpost.

När ska en tillgång redovisas?

Allmänt råd 9.3 En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Risker och förmåner enligt första stycket övergår enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas
Tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
Tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
Installationen av varan utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation

Tillgångar som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när samtliga delleveranser är utförda
Tillgångar som levereras genom delleveranser om - tillgångarna i en delleverans saknar funktionellt samband med tillgångar i en annan leverans, och - företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade tillgången	efter varje utförd delleverans
Fastighetsförvärv	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen
Tillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva	när tillgången har erhållits

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

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) inte har bokförts löpande ska redovisas som tillgång i årsredovisningen om de finns kvar på balansdagen.

Kommentar

En tillgång ska redovisas i balansräkningen när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången har övergått.

Undantagsvis kan det vara svårt att bestämma när väsentliga risker och förmåner övergår. I sådana fall är det nödvändigt att närmare granska de faktiska omständigheterna samt analysera avtalsvillkoren och de bestämmelser som gäller för transaktionen. De frågor som bör ställas är följande:

- Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsliga anspråk) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har väsentliga risker och förmåner övergått?

Vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång framgår av punkterna i respektive tillgångskapitel. Sådana utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet ska redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts, även om risker och förmåner inte har övergått, t.ex. utgifter för konsulttjänster, se punkt 10.9.

I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

När ska en tillgång inte längre redovisas?

Allmänt råd 9.4 En tillgång ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått, se tabellen i punkt 9.3.

Har en tillgång utrangerats, se punkt 7.14 ska den inte heller redovisas.

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

Kommentar En tillgång är utrangerad när den inte längre är brukbar och företaget inte har för avsikt att reparera eller sälja den eller när den fysiskt har slängts.

En tillgång som inte längre ska redovisas i balansräkningen ska kostnadsföras. Vid avyttring eller utrangering av en anläggningstillgång eller en kortfristig placering tillämpas reglerna om realisationsresultat i punkterna 6.31, 7.12 eller 8.4 vilka innebär netto-redovisning. Är tillgången en omsättningstillgång som inte är en kortfristig placering ska kostnaden och eventuell intäkt redovisas brutto.

En anläggningstillgång som skrivits ned till noll kronor ska fortfarande finnas kvar i redovisningen och i noten till anläggningstillgångarna.

Ett leasingavtal redovisas alltid som ett operationellt leasingavtal. Det innebär att en leasegivare har kvar tillgången i sin balansräkning. Det är först då leasingperioden har löpt ut som tillgången kan övergå till köparen.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

Lagtext 4 kap. 1 § första stycket ÅRL
Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.
— — — Lag (1999:1112)

Allmänt råd 9.5 Avsikten vid förvärvet avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång.

Kommentar Är avsikten vid inköpet att sälja tillgången i den normala verksamheten

klassificeras den som omsättningstillgång även om den inte blir såld inom 12 månader. Detta gäller oftast poster under rubriken Varulager m.m. En tillgång som företaget tänker använda eller äga stadigvarande (normalt minst 12 månader) är en anläggningstillgång.

Allmänt råd 9.6 Beslutar företaget att avyttra eller utränga en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras.

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

Kommentar Punkt 9.6 innebär att en placering som löper på fem år med avsikt att innehas till förfall ska omklassificeras till omsättningstillgång det femte året.

Allmänt råd 9.7 Beslutar företaget att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång ska tillgången omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

Kommentar Ett exempel på när en omsättningstillgång ska omklassificeras är när en bilhandlare beslutar att en lagerbil ska användas som tjänstebil, se exempel 9 a. Anskaffningsvärdet för anläggningstillgången är det redovisade värdet på omsättningstillgången vid tidpunkten för omklassificeringen.

Tillgångens redovisade värde

Anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 3 § första stycket ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.
— — — Lag (2015:813)

Kommentar En anläggningstillgång redovisas i balansräkningen till ett värde, beräknat utifrån

- tillgångens anskaffningsvärde (4 kap. 3 § första stycket ÅRL),
- i vissa fall ökat med tillkommande utgifter (4 kap. 3 § femte stycket ÅRL),
- minskat med ackumulerade avskrivningar (4 kap. 4 § ÅRL),
- minskat med ej återförda nedskrivningar (4 kap. 5 § ÅRL), och
- för aktiebolag och ekonomiska föreningar, ökat med uppskrivningar (4 kap. 6 § ÅRL).

Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på anläggningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 10 och 11.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning till bestämd mängd och fast värde, se punkt 10.8 för materiella anläggningstillgångar.

4 kap. 14 a § ÅRL (värdering av finansiella instrument till verkligt värde) och 4 kap. 14 e § ÅRL (värdering av säkrade poster) får inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet, se t.ex. punkterna 11.7, 11.8 och 14.4.

4 kap. 13 a § ÅRL (redovisning enligt kapitalandelsmetoden) gäller för företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder och får alltså inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet.

Omsättningstillgångar

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

— — — Lag (2011:1554)

Kommentar

En omsättningstillgång redovisas i balansräkningen enligt lägsta värdets princip. Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på omsättningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 12, 13 och 14.

4 kap. 10 § ÅRL behandlar värdering av pågående arbete för annans räkning, uppdrag på löpande räkning samt uppdrag till fast pris enligt huvudregeln, se t.ex. punkterna 6.13 och 6.16.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde, se punkt 12.6.

4 kap 13 a, 14 a och 14 e §§ ÅRL får inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet, se under rubriken Anläggningstillgångar.

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

Kommentar

I punkterna 9.8–9.15 finns bestämmelser om beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde. I kapitel 10–14 finns mer detaljerade regler som bl.a. behandlar i vilken utsträckning utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet ska ingå i anskaffningsvärdet.

Likvidtransaktion

Allmänt råd

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

Kommentar

Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska onormalt fördelaktiga betalningsvillkor inte beaktas.

Förvärv mot lånerevers eller övertagande av skulder jämställs med en likvidtransaktion.

Är inköpspriset i en annan valuta än redovisningsvalutan används det värde som inköpspriset räknades om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Allmänt råd 9.9 Endast belopp som ges ut för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, ska inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Kommentar Mervärdesskatt ska dock räknas in i anskaffningsvärdet till den del företaget inte har rätt att dra av eller få tillbaka ingående mervärdesskatt.

I kapitel 2 finns regler om anskaffningsvärdets storlek vid byten.

Förvärv med försäkringsersättning

Allmänt råd 9.10 Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i punkterna 9.8 och 9.9 samt 2.7 och 2.8.

Kommentar De händelser som uppkommer i samband med förluster av eller skador på tillgångar och som föranleder ersättning från försäkringsbolag och eventuellt investeringar ska ses som separata händelser. Detta innebär

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras, se punkterna 10.31–10.36, och
- att försäkringsersättningen (såväl likvida medel som ersättningstillgång) ska redovisas som intäkt, se punkt 6.25.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som framgår av faktura, avtal eller liknande, se punkterna 9.8 och 9.9. I de fall försäkringsbolaget ersätter en skadad tillgång med en annan tillgång ska punkterna 2.7 och 2.8 tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet.

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd 9.11 Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens

- a) marknadsvärde, eller
- b) om ett marknadsvärde inte kan fastställas, återanskaffningsvärde.

Är tillgången en fastighet får företaget utgå från att marknadsvärdet motsvarar taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Anskaffningsvärdet får bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen.

Kommentar Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Återanskaffningsvärdet används när efterfrågan på tillgången är svag, dvs. motsvarande tillgångar omsätts aldrig eller mycket sällan på marknaden.

Ett företag som förvärvar en fastighet genom testamente eller gåva får använda taxeringsvärdet när ett marknadsvärde fastställs. Taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde. För en fastighet kan därför marknadsvärdet beräknas genom att taxeringsvärdet multipliceras med 1,33.

Allmänt råd 9.12 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens
a) nettoförsäljningsvärde, eller
b) nominella värde, om tillgången är likvida medel.

Anskaffningsvärdet får bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen.

Kommentar Hur nettoförsäljningsvärdet beräknas beskrivs i kapitel 12. Ytterligare regler om redovisning av gåvor och förvärv genom testamente finns i kapitel 6.

Tillgångar som tillförs företaget genom tillskott eller insättning

Allmänt råd 9.13 Anskaffningsvärdet för en tillgång som tillförs företaget genom tillskott eller insättning ska bestämmas enligt punkt 9.11 eller 9.12.

Kommentar Tillskott och insättningar redovisas som en ökning av eget kapital, se kapitel 15.

Förvärv med offentliga bidrag

Allmänt råd 9.14 När en tillgång finansieras helt eller delvis med offentliga bidrag ska bidraget minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. Överstiger bidraget utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt.

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

Allmänt råd 9.15 Återbetalas ett offentligt bidrag eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

Kommentar Ytterligare regler om redovisning av offentligt bidrag finns i punkterna 6.27–6.30.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad får inte redovisas som tillgång?

<i>Lagtext</i>	3 kap. 6 § första stycket första meningen och andra stycket ÅRL Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång. – – Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (1999:1112)
----------------	---

<i>Kommentar</i>	Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång och inte heller fordran på upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening.
------------------	--

Förvärv genom testamente eller gåva

<i>Kommentar</i>	Bestämmelserna om anskaffningsvärde vid gåva omfattar även en sådan situation som när en bostadsrätt övergår till föreningen utan att någon ersättning betalas.
------------------	---

Särskilda regler för stiftelser

Förvärv genom testamente eller gåva

<i>Allmänt råd</i>	9.16 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en stiftelse förvärvat genom testamente eller gåva, får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde om stiftelsen har för avsikt att lämna vidare tillgången.
--------------------	---

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har stiftelsen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

<i>Kommentar</i>	Med försäkringsvärdet avses det värde stiftelsen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till noll kronor. Försäkringsvärde får t.ex. användas vid insamling av kläder som ska lämnas vidare till behövande.
------------------	--

Gåvor av tillgångar som stiftelsen avser att kassera behöver inte värderas.

Erhållna bidrag

<i>Allmänt råd</i>	9.17 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en stiftelse redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 9.14 och 9.15.
--------------------	--

Särskilda regler för ideella föreningar

Förvärv genom testamente eller gåva

<i>Allmänt råd</i>	9.18 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en ideell förening förvärvat genom testamente eller gåva, får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde om föreningen har för avsikt att skänka bort tillgången.
--------------------	--

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har föreningen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

Kommentar Med försäkringsvärdet avses det värde den ideella föreningen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till noll kronor. Försäkringsvärde får t.ex. användas vid insamling av kläder som ska skänkas vidare till behövande.

Gåvor av tillgångar som den ideella föreningen avser att kassera behöver inte värderas.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 9.19 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en ideell förening redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 9.14 och 9.15.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast tillgångar och skulder som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilde näringsidkarens privata ekonomi.

Punkterna 9.20–9.31 behandlar vilka tillgångar som ska eller får redovisas i företaget.

Vilka tillgångar ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten?

Allmänt råd 9.20 En tillgång ska redovisas antingen i sin helhet eller inte alls i en enskild näringsverksamhet, om inte annat anges i punkt 9.29.

Kommentar Enligt punkt 9.2 ska ett företag redovisa tillgångar som det äger. Av det följer att en tillgång måste ägas av den enskilde näringsidkaren för att få redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

En tillgång som ägs av den enskilde näringsidkaren ska antingen anses ingå i den enskilda näringsverksamheten, vilket innebär att den ska tas med i redovisningen, eller anses vara en del av näringsidkarens privata ekonomi. En tillgång ska därför inte delas upp i en del som avser privat användning och en del som avser företagets användning. Undantag gäller för byggnader och mark enligt punkt 9.29.

Används en tillgång som ingår i den enskilda näringsverksamheten privat av näringsidkaren, ska den privata användningen redovisas som inkomst och eget uttag, se kapitel 6. Används en tillgång som ingår i näringsidkarens privata ekonomi i den enskilda näringsverksamheten-, ska denna användning redovisas som utgift och egen insättning, se kapitel 7.

Allmänt råd 9.21 En tillgång ska redovisas i en enskild näringsverksamhet om den

- a) uteslutande eller så gott som uteslutande används i verksamheten, eller
- b) är nödvändig för att verksamheten ska kunna generera inkomster.

En tillgång *får* redovisas i en enskild näringsverksamhet om den kan förväntas tillföra verksamheten ekonomisk nytta.

Första och andra styckena gäller inte följande tillgångar:

- a) likvida medel,
- b) bilar,
- c) byggnader och mark, samt
- d) andelar i privatbostadsföretag.

Kommentar Exempel på en tillgång som uteslutande eller så gott som uteslutande används i en näringsverksamhet och som därför ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten är en skördetröska i ett lantbruk. Även om en viss privat användning förekommer av en tillgång som uteslutande eller så gott som uteslutande används i den enskilda näringsverksamheten ska tillgången redovisas i verksamheten.

Exempel på en tillgång som är nödvändig för att generera inkomster i en näringsverksamhet är en fiskebåt i ett fiskeriföretag. Även om en sådan tillgång används privat i betydande omfattning ska den redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

Tillgångar kan förväntas tillföra den enskilda näringsverksamheten ekonomisk nytta om de på något sätt bidrar till verksamhetens inkomster eller minskar verksamhetens utgifter. Om en dator uteslutande eller så gott som uteslutande används i näringsverksamheten och endast i ringa omfattning används privat ska datorn enligt punkt 9.21 första stycket a redovisas i verksamheten. Fyller tillgången en funktion i näringsverksamheten får tillgången anses tillföra verksamheten ekonomisk nytta, även om det skulle kunna finnas andra sätt att fylla funktionen.

En tillgång som inte är nödvändig för att generera inkomster i den enskilda näringsverksamheten behöver inte redovisas i verksamheten även om den används i denna och tillför ekonomisk nytta. Ett exempel är en båt som hör till näringsidkarens privata ekonomi och som används i näringsverksamheten för att köra paket till posten i de fall det inte finns några andra transportsätt. En sådan tillgång får enligt punkt 9.21 andra stycket redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

Särskilda bestämmelser finns för

- likvida medel i punkt 9.27,
- bilar i punkt 9.28,
- byggnader och mark i punkt 9.29, samt

- andelar i privatbostadsföretag i punkt 9.30.

Allmänt råd 9.22 Tillgångar som enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten får inte redovisas i en enskild näringsverksamhet, om inte annat framgår av punkterna 9.23–9.26.

Kommentar I 13 kap. IL finns de bestämmelser som avgränsar inkomstlaget näringsverksamhet. Utgångspunkten är att avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på tillgångar i näringsverksamheten också räknas till näringsverksamheten. Motsvarande gäller för skulder som är hänförliga till tillgångar som ingår i näringsverksamheten. Som tillgångar i näringsverksamheten betraktas då inte bara lagertillgångar och inventarier utan även kapitaltillgångar. I fråga om enskilda näringsidkare finns undantag från detta bl.a. i kapitlets 7 §.

Enligt 13 kap. 7 § IL är huvudregeln att bl.a. delägarätter (t.ex. aktier och andelar i en ekonomisk förening), fordringsrätter och andelar i handelsbolag inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten. Av 7 § andra stycket framgår att de dock ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten i vissa fall, bl.a. om de är lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar. Ett annat undantag är andelar i en kooperativ förening som betingas av näringsverksamheten. Sådana andelar räknas enligt 13 kap. 7 § IL som tillgång i näringsverksamheten och ska därför redovisas i företaget.

Ett företag får och i ett fall ska, enligt de särskilda bestämmelserna i punkterna 9.23–9.26, redovisa vissa tillgångar i den enskilda näringsverksamheten, fastän de enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten. De tillgångar som avses är

- kapitalförsäkringar, punkt 9.23,
- terminer, punkt 9.24,
- optioner, punkt 9.25, och
- andelar i dotterbolag samt ägarintressen, punkt 9.26.

Om ett företag med stöd av någon av de särskilda bestämmelserna redovisar tillgångar i den enskilda näringsverksamheten, föreligger inte överensstämmelse med de skatterättsliga reglerna. Det innebär att justeringar ska göras vid inkomstbeskattningen, såväl för den redovisade tillgången som för eventuella intäkter och kostnader som är hänförliga till den.

Allmänt råd 9.23 En kapitalförsäkring ska redovisas som tillgång i en enskild näringsverksamhet om ett åtagande om pension till en anställd uteslutande är beroende av värdet på kapitalförsäkringen och övriga förutsättningar för att ta upp kapitalförsäkringen som en finansiell anläggningstillgång är uppfyllda.

Kommentar Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Ett åtagande om pension kan endast omfatta ett åtagande gentemot en anställd person. En enskild näringsidkare kan däremot inte ha ett åtagande mot sig självt.

I punkt 11.3 anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda i övrigt för att kapitalförsäkringen ska få redovisas som tillgång.

Allmänt råd 9.24 Terminer enligt 44 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) får redovisas som tillgångar i enskild näringsverksamhet om terminerna avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Allmänt råd 9.25 Optioner enligt 44 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229), som är lämpade för allmän omsättning, får redovisas som tillgångar i enskild näringsverksamhet om optionerna avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Allmänt råd 9.26 Andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag samt ägarintressen i andra företag får redovisas som tillgångar i enskild näringsverksamhet om andelarna hör till den enskilda näringsverksamheten.

Kommentar Enskilda näringsidkare ska endast bokföra tillgångar som hör till den enskilda näringsverksamheten; privata tillgångar ska således inte omfattas av bokföringen.

Vilka företag som räknas som dotterföretag, intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av 1 kap. 4–6 §§ ÅRL, se kapitel 19. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11.

Likvida medel

Allmänt råd 9.27 Likvida medel som ägs av företagaren är tillgångar i företaget endast om de ska användas i företagets verksamhet. Andra likvida medel är privata tillgångar och ska inte redovisas i företaget.

Kommentar Likvida medel, t.ex. banktillgodohavanden, måste hör till företaget för att få redovisas i företaget. Det måste alltså vara sådana medel som har genererats i företaget eller som företagaren har satt in och som företagaren avser att använda i företaget. De i företaget genererade eller insatta medel kan vara avsedda att användas till såväl löpande utgifter som framtida investeringar, t.ex. för ett planerat utbyte av en maskin.

Bilar

Allmänt råd 9.28 En bil ska redovisas i en enskild näringsverksamhet om den används i verksamheten och det privata nyttjandet är av endast ringa omfattning.

En bil får redovisas i en enskild näringsverksamhet om den kan förväntas tillföra verksamheten ekonomisk nytta.

Kommentar Med ringa omfattning avses detsamma som gäller vid förmånsbeskattning enligt IL, dvs. ett fåtal tillfällen per år och en samlad körsträcka på högst 100 mil. Bilar som ska redovisas i den enskild näringsverksamheten är således bilar som används så lite privat att någon bilförmån för näringsidkaren inte uppkommer.

Uppkommer en skattepliktig bilförmån för näringsidkaren ska förmånen redovisas som inkomst och eget uttag, se kapitel 6.

Utgifter för näringsidkarens användning av en bil som tillhör ägarens privata ekonomi behandlas i kapitel 7.

Byggnader och mark

Allmänt råd 9.29 Byggnader och mark ska redovisas i en enskild näringsverksamhet till den del de enligt inkomstskattelagen (1999:1229) ska klassificeras som näringsfastighet.

Kommentar Det är klassificeringen vid inkomstbeskattningen som avgör om byggnader och mark ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten eller inte. Vid inkomstbeskattningen klassificeras en fastighet, eller en del av en fastighet, som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

En fastighet som i sin helhet klassificeras som näringsfastighet ska i sin helhet redovisas i den enskilda näringsverksamheten. På motsvarande sätt får en fastighet som i sin helhet klassificeras som privatbostadsfastighet inte redovisas i verksamheten, se 2 kap. 6 § BFL.

I vissa fall kan en del av en fastighet vara klassificerad som privatbostadsfastighet och en annan del av samma fastighet som näringsfastighet. Det är endast den del av fastigheten som klassificeras som näringsfastighet som ska redovisas i företaget.

Andelar i privatbostadsföretag

Allmänt råd 9.30 Andelar i ett privatbostadsföretag som enligt 2 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska klassificeras som näringsbostadsrätt ska redovisas i en enskild näringsverksamhet.

Kommentar Det är klassificeringen vid inkomstbeskattningen som avgör om en andel i ett privatbostadsföretag ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten eller inte. Vad som avses med ett privatbostadsföretag framgår av 2 kap. 17 § IL. Vid inkomstbeskattningen klassificeras en andel i ett privatbostadsföretag, antingen som privatbostadsrätt eller som näringsbostadsrätt. En andel i ett privatbostadsföretag som vid inkomstbeskattningen klassificeras som privatbostadsrätt får inte redovisas i näringsverksamheten.

Tillgångar som tillförs den enskilda näringsverksamheten genom insättning

Allmänt råd 9.31 En tillgång som tillhör den enskilda näringsidkarens privata ekonomi och som efter en prövning enligt punkterna 9.21–9.30 redovisas som tillgång i den enskilda näringsverksamheten ska värderas enligt punkt 9.11 eller 9.12.

Kommentar En fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet och som genom arv, testamente eller gåva får en tillgång som denne avser att använda i den enskilda näringsverksamheten, ska pröva om tillgången ska eller får redovisas i verksamheten. Tillgångar som efter en sådan prövning redovisas i den enskilda näringsverksamheten ska redovisas som en ökning av eget kapital och inte som inkomst, se punkt 15.28.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

Djur i jordbruk eller renskötsel

Lagtext 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL
— — —
Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet. Lag (1999:1112)

Kommentar Har en enskild näringsidkare med stöd av 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL valt att klassificera djur i jordbruk eller renskötsel som omsättningstillgång ska kapitel 12 tillämpas.

Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Tillämpning

Allmänt råd 10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av immateriella och materiella anläggningstillgångar.

Kommentar I kapitel 9 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar.

Grundläggande bestämmelser

En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar?

Allmänt råd 10.2 Delar av en enhet utgör tillsammans *en* anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärfvas för att användas som en enhet utgör *en* anläggningstillgång.

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig, dvs. varje immateriell eller materiell anläggningstillgång som utgör *en* enhet värderas för sig, jämför punkterna 10.19 och 10.20.

Förvärvas t.ex. ett konferensbord med tillhörande stolar räknas det som *en* enhet, eftersom de har ett naturligt inbördes samband och har förvärvats för att användas som en enhet. Ett förvärv av tio kopieringsmaskiner ska ses som tio separata anläggningstillgångar eftersom varje maskin fungerar för sig själv och inte har något naturligt inbördes samband med de andra kopieringsmaskinerna.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

Allmänt råd 10.3 En anläggningstillgång som består av både immateriella och materiella delar ska anses vara materiell om den materiella delen utgör 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet vid investeringstidpunkten. I annat fall ska tillgången anses vara en immateriell anläggningstillgång.

Kommentar Anläggningstillgångar kan bestå av både immateriella och materiella delar. Exempelvis består ett passersystem till en liftanläggning av både materiella (spärrar) och immateriella delar (dataprogram för liftkortshantering). Förvärvas passersystemet i ett sammanhang är det en tillgång. Avgörande för klassificeringen är hur utgifterna fördelar sig på den materiella respektive immateriella delen. Är utgifterna för spärrarna 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet är passersystemet en materiell anläggningstillgång. I annat fall utgör allt en immateriell anläggningstillgång.

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

Lagtext 4 kap. 2 § ÅRL
Utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).
Första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.
Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgångar. Lag (2015:813)

Allmänt råd 10.4 En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad.

Kommentar Punkten innebär att företag som tillämpar det allmänna rådet inte får ta upp en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång, trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. Detta medför att t.ex. forsknings- och utvecklingsarbeten som företaget självt har bedrivit inte får aktiveras utan utgifterna för sådant arbete ska redovisas som kostnad direkt. Detta gäller oavsett om det är företagets

anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet. Avgörande för frågan om utgifterna får aktiveras eller inte är således om tillgången är egenupparbetad eller förvärvad av extern part, t.ex. i form av rättigheter eller goodwill, inte om utgifterna är interna eller externa. Övriga utgifter i samband med forsknings- och utvecklingsarbete, t.ex. utgifter för att söka patent, behandlas på motsvarande sätt.

En förvärvad immateriell anläggningstillgång får däremot redovisas som en tillgång.

Av punkt 10.17 framgår att även tillkommande utgifter som är egenupparbetade och som kan hänföras till en förvärvad immateriell anläggningstillgång ska redovisas som kostnad.

Vilka materiella anläggningstillgångar får redovisas som kostnad?

- Allmänt råd* 10.5 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad om anskaffningsvärdet beräknat enligt punkterna 10.9, 10.11 och 10.12 understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för ingående mervärdesskatt som företaget inte har rätt att dra av eller få tillbaka enligt mervärdesskattelagen (1994:200).
- Allmänt råd* 10.6 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om den kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år.
- Kommentar* Av förenklingsskäl får materiella anläggningstillgångar av mindre värde och korttidsinventarier kostnadsföras samma år de anskaffas. Detta överensstämmer med IL:s bestämmelse om inventarier av mindre värde.

Anskaffas flera olika materiella anläggningstillgångar och kan de anses ingå som ett led i en större investering får utgifterna redovisas som kostnad om det sammanlagda anskaffningsvärdet för investeringen understiger ett halvt prisbasbelopp.

Delar av en enhet utgör tillsammans en tillgång om det finns ett naturligt inbördes samband mellan delarna eller om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion, se punkt 10.2. Eftersom ett konferensbord med stolar räknas som en tillgång får bordet och stolarna inte kostnadsföras direkt om tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde överstiger ett halvt prisbasbelopp.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- Allmänt råd* 10.7 Ett företag som bedriver verksamhet på annans fastighet och som har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten, ska redovisa utgifterna som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsutgifter på annans fastighet om äganderätten tillkommer fastighetsägaren och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda.

Om utgifterna räknas som byggnadsinventarier eller markinventarier enligt inkomstskattelagen (1999:1229), ska de i stället redovisas i posten Maskiner och andra tekniska anläggningar.

Kommentar Enligt punkt 9.2 andra stycket ska förbättringsutgifter på annans fastighet redovisas som tillgång. Ett företag som bedriver verksamhet på annans fastighet (nyttjanderättshavare) och bekostar ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten blir oftast inte ägare till ny-, till- eller ombyggnaden. Ägare blir i stället fastighetsägaren. Trots detta ska nyttjanderättshavaren redovisa förbättringsutgifterna som en tillgång. Motsvarande gäller för markanläggningar som bekostats av nyttjanderättshavaren.

Det framgår av punkt 10.15 att utgiften för tillbyggnad ska tas upp som tillgång och av punkt 10.16 om utgiften för ombyggnaden är aktiverbar. Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet behandlas i punkterna 10.18 och 10.26 med tillhörande kommentarer.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

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)

Allmänt råd 10.8 Värdet av en delpost i posten Materiella anläggningstillgångar, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om delpostens värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

Kommentar Enligt 4 kap. 12 § ÅRL är det enbart materiella anläggningstillgångar som uppfyller följande tre kriterier som får redovisas till bestämd mängd och fast värde:

- Tillgångarna ska omsättas.
- Tillgångarnas sammantagna värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Tillgångarnas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

En delposts sammantagna värde anses inte variera väsentligt om värdet kan antas ligga i intervallet +/- 20 procent jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Exempelvis har ett företag som hyr ut stolar bl.a. 1 000 stycken klaffstolar för uthyrning. Klaffstolarna håller i genomsnitt fem år och byts ut successivt. Fastställs värdet till 100 000 kronor ska delpostens sammantagna värde kunna antas ligga i intervallet 80 000–120 000 kronor för att företaget inte ska behöva

göra en exakt beräkning av anskaffningsvärde och avskrivning.

Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

Kommentar Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Lagtext 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL
— — —
I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd 10.9 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell och materiell anläggningstillgång, kan vara utgifter för

- a) frakt,
- b) tull och import,
- c) lagfart,
- d) installation, och
- e) konsulttjänster.

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

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

Kommentar Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång. Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in i anskaffningsvärdet.

För att utgifter för konsulttjänster, t.ex. jurist-, arkitekt- och ingenjörstjänster, ska få räknas in i anskaffningsvärdet krävs att de har ett direkt samband med förvärvet. Utgifter för förkastade alternativ anses inte ha ett sådant direkt samband med den tillgång som slutligen förvärvas att utgifterna kan anses direkt hänförliga till förvärvet. Andra utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet är t.ex. iordningställande av plats för installation eller uppförande av tillgången. Utgifter för provkörning och intrimning är däremot inte sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Driftsförluster i ett inledningsskede, innan anläggningen når planerad driftsnivå, ska inte heller räknas in utan redovisas som kostnad.

För beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning, se kapitel 16.

- Allmänt råd* 10.10 Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark, ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning.

För fastigheter som saknar taxeringsvärde fördelas anskaffningsvärdet enligt annan skälig grund.

Kommentar Se exempel 10 a och 10 f.

- Allmänt råd* 10.11 Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som tidigare leasats utgörs av
- a) leasetagarens utgift för att lösa tillgången, och
 - b) de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen.

Kommentar Har leasetagaren erlagt en första förhöjd leasingavgift och senare förvärvat tillgången innan leasetiden gått ut, kan den förhöjda leasingavgiften normalt antas ha påverkat lösenpriset. Den första förhöjda avgiften ska utgöra en del av anskaffningsvärdet, om någon del av tillgångsposten (förutbetalad kostnad) finns kvar när den leasade tillgången köps. Se exempel 10 b.

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 3 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

— — —

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

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

— — — Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 10.12 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska följande direkta utgifter räknas in:
- a) inköpspriset för material,
 - b) utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka tillgången,
 - c) utgifter för legoarbeten och underentreprenörer, och
 - d) sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 10.9.

Ett företag får räkna in andra direkta utgifter i anskaffningsvärdet med undantag av utgifter enligt punkt 10.13.

Kommentar I punkt 10.12 första stycket anges de direkta utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet. Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i arbetsgivardeklarationen. Av förenklingsskäl ingår inte avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionskostnader.

Enligt punkt 10.13 får t.ex. ränta och utgifter för förkastade alternativ aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får även en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik tillgång. Väljer ett företag att räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska pålägget motsvara den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som lagts ned t.o.m. balansdagen.

Allmänt råd 10.13 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får inte räknas in utgifter för

- a) ränta,
- b) förkastade alternativ,
- c) administration,
- d) nedmontering, bortforsling och återställning,
- e) forskning, eller
- f) annan utveckling än sådan som avser produktion av ritningar eller liknande vilka är avsedda att utan vidare bearbetning kunna ligga till grund för tillverkning av tillgången.

Kommentar Utgifterna i punkt 10.13 får inte räknas in i anskaffningsvärdet oavsett om de är direkta eller indirekta.

Avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning, se kapitel 16.

Allmänt råd 10.14 De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av materiella anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen.

Kommentar De direkta- och indirekta utgifter för egentillverkade materiella anläggningstillgångar som aktiveras ska enligt punkt 10.14 redovisas brutto i resultaträkningen. I praktiken bokförs normalt utgifterna löpande i respektive post i resultaträkningen (Råvaror och förnödenheter, Personalkostnader, etc.). Vid bokslutet sker aktiveringen genom en kreditering av resultaträkningsposten Aktiverat arbete för egen räkning.

Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Lagtext

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. Lag (2015:813)

Kommentar

Med tillkommande utgifter avses utgifter avseende en anläggningstillgång efter tillgångens förvärv eller tillverkning.

Tillkommande utgifter för byggnader och mark som ska eller får tas upp som tillgång behandlas i punkterna 10.15 och 10.16. För övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar, se punkt 10.17.

Av 4 kap. 3 § femte stycket ÅRL följer att utgifter som kostnadsförts tidigare år inte får redovisas som tillgång ett senare räkenskapsår.

Byggnader och mark

Allmänt råd

10.15 Utgifter för tillbyggnad ska tas upp som tillgång.

Allmänt råd

10.16 Utgifter för ombyggnad ska tas upp som tillgång.

Utgifter för ombyggnad som dras av omedelbart vid inkomstbeskattningen ska dock kostnadsföras i redovisningen.

Företag som är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen får kostnadsföra sådana utgifter för ombyggnad som andra företag än privatbostadsföretag får dra av omedelbart enligt inkomstskattelagen.

Kommentar

Utgifter för en ombyggnad ska tas upp som tillgång. Av punkt 10.16 andra stycket följer dock att utgifter som dras av omedelbart med stöd av IL även ska kostnadsföras i redovisningen. Enligt 19 kap. 2 § andra stycket IL får utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i verksamheten behandlas som utgifter för reparation och underhåll (det utvidgade reparationsbegreppet). Sålunda får t.ex. utgifter för flyttning av innerväggar för att omdisponera utrymmena i ett kontor kostnadsföras omedelbart.

Utgifter för reparation och underhåll ska inte aktiveras utan utgifterna ska redovisas som kostnad direkt.

Det kan ibland vara svårt att avgöra om en åtgärd är en reparation eller en ombyggnad. Ombyggnader är sådana åtgärder där byggnadens användningsområde väsentligt förändras, t.ex. om en verkstadslokal byggs om till bostadshus. Även fall då konstruktion eller planlösning inte ändras kan betraktas som ombyggnationer. Så är fallet vid t.ex. ett omfattande byte av bärande delar.

Vid en reparation återställs byggnaden till det skick byggnaden befann sig i då

den var ny-, till- eller ombyggd. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att återställa eller behålla byggnaden i ursprungligt skick och avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver bytas ut eller underhållas en eller flera gånger under en byggnads nyttjandeperiod. Med ursprungligt skick avses det skick byggnaden var i när den var nybyggd och inte det skick den hade när företaget anskaffade byggnaden. Med ursprungligt skick avses även det skick byggnadens olika delar hade senast något aktiverades såsom till- eller ombyggnad på respektive del.

Vissa åtgärder kan omfatta utgifter för både ombyggnad och reparation. Så är fallet t.ex. om fönster byts ut till en mer energisparande modell. Det som ska aktiveras är den del av utgiften som avser förbättringen. Den kostnad företaget hade haft om det bytt till samma fönstermodell som tidigare ska således inte aktiveras utan behandlas som reparation.

Även ett företag som räknas som privatbostadsföretag enligt IL får kostnadsföra sådana utgifter som andra företag får dra av omedelbart enligt IL.

Reglerna är utformade för att stämma överens med IL.

Övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar

Allmänt råd 10.17 Tillkommande utgifter som hänförs till andra tillgångar än byggnad och mark ska läggas till det redovisade värdet, om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades.

Första stycket gäller inte tillkommande utgifter som är utgifter för företagets eget utvecklingsarbete och som kan hänföras till en förvärvad immateriell anläggningstillgång. Sådana utgifter ska redovisas som kostnad.

Kommentar Exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens funktion eller prestanda 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, och
- förändringar som medför en avsevärd reduktion av produktionskostnaderna.

Utgifter för reparation och underhåll som syftar till att bevara eller återställa egenskaper så att tillgångens prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som kostnad i den period utgifterna uppkommer.

Det förekommer att ett företag förvärvar en immateriell anläggningstillgång som

sedan utvecklas vidare inom företaget. Tillkommande utgifter som är egenupparbetade och som är hänförliga till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad oavsett hur utgifterna ska behandlas skatterättsligt.

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

Lagtext

4 kap. 4 § ÅRL

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

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om goodwill.

Avskrivningar ska redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2015:813)

Kommentar

De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar, Förbättringsutgifter på annans fastighet samt Byggnader och mark. Det som enligt inkomstskattelagen klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier skrivs av enligt reglerna om maskiner och inventarier.

Allmänt råd

10.18 Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden får bestämmas i enlighet med punkterna 10.25, 10.26, 10.28 och 10.29.

Allmänt råd

10.19 Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig.

Allmänt råd

10.20 Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Mark, markinventarier respektive övriga markanläggningar, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig.

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

Allmänt råd

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

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

Avskrivning behöver inte göras det år tillgången avyttras.

Allmänt råd 10.22 Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

Allmänt råd 10.23 Avskrivning ska göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor.

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

Andra stycket får inte tillämpas vid avskrivning av byggnader eller om företaget tillämpar punkt 10.25, 10.26 eller 10.28.

Allmänt råd 10.24 Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

Allmänt råd 10.25 Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

Nyttjandeperiod

Kommentar Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.18 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett företags policy kan t.ex. ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. Nyttjandeperioden kan därför vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är således en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. Av förenklingsskäl får dock nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 10.25 bestämmas till fem år.

Tillämpas inte punkt 10.25 ska nyttjandeperioden och avskrivningsplanen normalt fastställas utifrån antagandet att avskrivningsobjektet ska återanskaffas. En tillgång kan behöva ersättas med en ny enhet när det bedöms mer ekonomiskt än andra handlingsalternativ, t.ex. när

- utgifter för löpande drift och underhåll ökar samtidigt som tillgångens prestanda minskar, eller
- den tekniska utvecklingen medför lägre drifts- eller kapitalkostnader,

bättre produktkvalitet, miljövänligare teknik etc.

Nyttjandeperioden och avskrivningsplanen kan också påverkas av förväntat kapacitetsutnyttjande, antal skift och därmed sammanhängande förslitning samt service- och underhållsprogram.

Följande frågeställningar bör beaktas när nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska fastställas:

- Följer nyttjandeperioden av avtal?
- Har företaget tidigare haft en jämförbar tillgång?
- Finns det en etablerad branschpraxis som är relevant för företaget?

När nyttjandeperioden ska fastställas för en ny tillgång kan nyttjandeperioden för jämförbara tillgångar som företaget tidigare haft användas som utgångspunkt. Ett transportföretag som t.ex. använder lastbilar under tio år medan personbilarna byts ut efter fyra år, kan därför fastställa nyttjandeperioden för en nyinköpt lastbil till tio år, om det inte finns något som tyder på att den nyinköpta lastbilen kommer att användas under en kortare eller längre period.

Etablerad branschpraxis kan t.ex. vara att det inom taxinäringen finns en praxis att taxibilar normalt byts ut efter tre år. Branschpraxis bör användas endast om den är relevant för företaget.

I 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL anges att om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar i form av goodwill inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år.

Avskrivningsmetoder

Kommentar

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. Dessa metoder är

- linjär (fast årligt avskrivningsbelopp),
- degressiv (minskade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden),
- produktionsberoende (avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion), och
- progressiv (ökade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden).

Den metod som ska väljas ska bäst återspegla hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Linjär avskrivningsmetod är vanligast. Progressiv avskrivningsmetod är tänkbar för anläggningar med lång livslängd och obetydlig teknisk utveckling. Det är sällan det finns förutsättningar att tillämpa denna metod för industriella anläggningar.

Hur ska avskrivningen beräknas?

Kommentar

Enligt punkt 10.19 ska varje anläggningstillgång skrivas av för sig. Vad som räknas som *en* anläggningstillgång framgår av punkt 10.2 och kommentaren till

punkten. Delar av en enhet utgör tillsammans *en* anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska fungera. Enligt punkt 10.20 första stycket ska delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör *en* anläggningstillgång skrivas av gemensamt. En dator som förvärvats med tillhörande skärm ska därför skrivas av gemensamt med skärmen och med samma nyttjandeperiod. Tillkommande aktiverade utgifter utgör inte en separat avskrivningsenhet.

Enligt punkt 10.21 första stycket ska avskrivningen påbörjas det år tillgången tas i bruk. Anskaffar företaget en maskin i slutet av året men börjar använda den först året efter ska avskrivning inte göras för anskaffningsåret. Skattemässigt får avskrivning påbörjas när företaget äger tillgången. Det kan innebära att den skattemässiga avskrivningen påbörjas året innan nyttjandeperioden inleds. Eftersom avskrivningsberäkningarna dessutom är olika är det vanligt att det finns en skillnad mellan tillgångens skattemässiga värde och värdet enligt reglerna i det allmänna rådet. Använder sig företaget av de skattemässiga reglerna för räkenskapsenlig avskrivning ska denna skillnad redovisas som en obeskattad reserv i posten Ackumulerade överavskrivningar. Se exempel 10 c.

Av punkt 10.21 andra stycket följer att avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Har nyttjandeperioden fastställts till fem år och tillgången tas i bruk när halva räkenskapsåret har gått, får tillgången ändå skrivas av med en femtedel.

Vidare anges i punkt 10.21 tredje stycket att avskrivning inte behöver göras det år som tillgången avyttras. Detta innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 10.22 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har företaget förvärvat rätt till ett varumärke och det verkliga värdet är betydligt högre än det värde som företaget redovisar i sin balansräkning ska avskrivningar ändå göras enligt den fastställda nyttjandeperioden.

Av punkt 10.23 framgår att avskrivning kan göras på två olika sätt. Det ena sättet innebär att hela anskaffningsvärdet skrivs av och detta oavsett eventuellt restvärde. T.ex. ska en bil som ska användas i företaget under fyra år skrivas av med hela anskaffningsvärdet under denna fyraårsperiod även om företaget bedömer att bilen kommer att säljas för ett visst belopp efter fyra år.

Det andra sättet att göra avskrivning på innebär att ett avskrivningsbart belopp fastställs som utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet och restvärdet. Denna metod ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Restvärdet är vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i

anskaffningstidpunktens rådande prisnivå. Avskrivningar görs till dess att tillgångens redovisade värde är lika med det fastställda restvärdet. Restvärde beräknas främst för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut. Övergår ett företag till att minska anskaffningsvärdet med ett beräknat restvärde när det avskrivningsbara beloppet fastställs ska den nya metoden enligt punkt 2.3 endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att om företaget ändrar metod och inför restvärde vid beräkning av avskrivningsunderlaget för lastbilar får inte värderingen av befintliga lastbilar ändras men däremot ska den nya metoden tillämpas för alla nyinköpta lastbilar.

Restvärde får inte tillämpas om företaget bestämt nyttjandeperioden enligt punkt 10.25. Se exempel 10 b.

Ett företag kan t.ex. välja att skriva av sina kontorsmöbler på 5 år enligt punkt 10.25 och samtidigt ta hänsyn till restvärde vid beräkningen av avskrivningsunderlaget för sina lastbilar.

Djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som anläggningstillgångar ska skrivas av utifrån nyttjandeperioden och får i redovisningen inte värderas enligt 17 kap. 5 § IL. Skattemässigt ska alla djur i jordbruk och renskötsel klassificeras och därmed värderas som lagertillgångar (omsättningstillgångar) oavsett klassificering i redovisningen.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Kommentar Enligt punkt 10.24 ska fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. Företaget ska alltså inte löpande pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt utan den nyttjandeperiod och den avskrivningsmetod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats, se även kommentarer till nedskrivningsreglerna. Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen. Den ändrade avskrivningsplanen tillämpas framåt i tiden.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter inte utgör en separat avskrivningsenhet, se punkt 10.20 tredje stycket, ska nyttjandeperioden för hela tillgången omprövas. För en investering i en produktionsutrustning som medför att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs, ska därför det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden. Se exempel 10 d.

Enligt 4 kap. 4 § tredje stycket ÅRL ska avskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- Allmänt råd* 10.26 Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken, samt
 - b) 20 år för annan förbättring.

Kommentar Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.18 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Normalt fastställs nyttjandeperioden för en förbättring på annans fastighet till den tid företaget har kvar på hyreskontraktet. För att undvika skillnader mellan beskattning och redovisning får företaget enligt punkt 10.26 tillämpa en nyttjandeperiod som innebär att förbättringsutgifter på annans fastighet skrivs av under samma period som enligt 19 kap. 26 § IL, dvs. 10 år för täckdiken och 20 år för annan förbättring.

Byggnader och mark

- Allmänt råd* 10.27 Mark får inte skrivas av.

- Allmänt råd* 10.28 Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
 - b) 20 år för övriga markanläggningar.

- Allmänt råd* 10.29 Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningssavdrag för byggnader.

- Allmänt råd* 10.30 Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.

Nyttjandeperiod

Kommentar Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.18 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett företags policy kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. I ett företag kan därför nyttjandeperioden vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är därför en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. När det gäller ett fastighetsförvaltande företag kan nyttjandeperioden för en byggnad vara en helt annan än nyttjandeperioden för en liknande byggnad i ett verkstadsföretag.

Enligt punkt 10.20 andra stycket utgör mark, markinventarier respektive övriga markanläggningar, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter

separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. Mark har i normalfallet en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av, se punkt 10.27. Mark- och byggnadsinventarier skrivs av enligt reglerna för maskiner och inventarier.

Av förenklingsskäl får nyttjandeperioden för täckdiken och skogsvägar bestämmas till 10 år och för övriga markanläggningar till 20 år se, punkt 10.28. För byggnad, tillbyggnad och sådan ombyggnad som aktiverats som byggnad får nyttjandeperioden bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningssavdrag för byggnader, se punkt 10.29. En tillbyggnad eller en aktiverad ombyggnad utgör en separat avskrivningsenhet och skrivs av var för sig, se punkt 10.20 andra stycket. Sammantaget innebär dessa regler att ursprungsbyggnaden kan komma att vara helt avskriven vid tidigare tidpunkt än tillbyggnaden. Avskrivningar enligt respektive förenklingsregel är inte lika rättvisande som när avskrivningar görs utifrån den tid som företaget avser att använda tillgången, men företaget undviker därigenom avvikelser mellan redovisning och beskattning.

Avskrivningsmetoder

- Kommentar* Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. Dessa metoder är
- linjär (fast årligt avskrivningsbelopp),
 - degressiv (minskade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden), och
 - produktionsberoende (avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion.

Den metod som ska väljas ska bäst återspegla hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Linjär avskrivningsmetod är vanligast.

Hur ska avskrivningen beräknas?

- Kommentar* Som nämnts ovan ska mark inte skrivas av, medan övriga delar av en fastighet ska skrivas av var för sig. Tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och markanläggning ska utgöra separata avskrivningsenheter och skrivas av var för sig, se punkt 10.20 andra stycket.

Avskrivning påbörjas det år som tillgången tas i bruk, se punkt 10.21 första stycket. När det gäller byggnad som förvärvas får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Anledningen är att företaget ska kunna ha samma avskrivning i redovisningen som vid beskattningen.

Avskrivning behöver inte göras det år som fastigheten avyttras, se punkt 10.21 tredje stycket. Det innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 10.22 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har en fastighet ett verkligt värde som är betydligt högre än det redovisade värdet ska avskrivning ändå göras utifrån den fastställda avskrivningsplanen.

Byggnader ska alltid skrivas av till dess det redovisade värdet är noll kronor, se punkt 10.23. Metoden att fastställa ett restvärde finns till för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut, vilket i normalfallet inte gäller byggnader.

Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod, se punkt 10.30. Avskrivningen hanteras därmed inte på samma sätt som avskrivningar på till- och ombyggnader. Detta beror på att det inte finns någon skattemässig avskrivningsrätt på en uppskrivning.

Se exempel 10 a om förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Kommentar

Enligt punkt 10.24 ska fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. Företaget ska alltså inte löpande pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt utan den nyttjandeperiod och den avskrivningsmetod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats, se även kommentarer till nedskrivningsreglerna. Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen. Den ändrade avskrivningsplanen tillämpas framåt i tiden.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och mark utgör en avskrivningsenhet och skrivs av separat, se punkt 10.20 andra stycket, ändras inte nyttjandeperioden för den ursprungliga tillgången.

Enligt 4 kap. 4 § tredje stycket ÅRL ska avskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § första och fjärde styckena ÅRL

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

— — —

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Gemensamma bestämmelser

Kommentar De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar samt Byggnader och mark. Det som enligt inkomstskattelagen klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier räknas som inventarier även vid tillämpningen av reglerna om nedskrivning.

Allmänt råd 10.31 Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig.

Allmänt råd 10.32 En anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

Allmänt råd 10.33 Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs.

Allmänt råd 10.34 Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år ska skrivas ned om

- a) tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat, och
- b) tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade.

Allmänt råd 10.35 Vid nedskrivning av maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska tillgången skrivas ned antingen till det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år eller till det verkliga värdet, om det värdet uppenbart är lägre.

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

Kommentar Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 10.31 göras för varje avskrivningsenhet.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att leda till en realisationsförlust, se punkt 10.32. Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i punkt 7.12.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på högst fem år ska också skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs, se punkt 10.33. Ett exempel på när nedskrivning ska göras är att företaget fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet understiger det redovisade värdet. Har däremot en tillgång förstörts så att den inte längre kan användas ska tillgången kostnadsföras. I det fallet är det inte fråga om nedskrivning utan om en utrangering som i sin tur leder till en realisationsförlust som ska redovisas i enlighet med punkt 7.14.

För maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på mer än fem år gäller andra regler för när nedskrivning ska göras. En sådan tillgång ska skrivas ned om tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat och nyttan för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade, se punkt 10.34. Följande händelser kan ges som exempel:

- Tillgångens marknadsvärde har minskat väsentligt under perioden och skälet kan inte hänföras till tillgångens ålder eller att den använts på ett normalt sätt.
- Den marknad som tillgången används på har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. ändrade marknadsförutsättningar eller förändringar inom teknologi eller det rättsliga området.
- Tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats.
- Möjligheten att använda tillgången på det sätt som det var tänkt har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör.

Nedskrivning ska endast göras om värdenedgången är bestående. Kan tillgångens nytta för företaget antas bli återställd inom två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade anses inte värdenedgången vara bestående, se punkt 10.34 b. Nedskrivningsbehovet kan ha föranletts av ändrad lagstiftning som gör att företaget inte kan använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt sätt. Finns tydliga indikationer på att lagstiftningen kommer att ändras så att företaget åter kommer att kunna använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt sätt, behöver nedskrivning inte göras.

Kommer företaget vid nedskrivningsprövningen enligt punkt 10.34 fram till att nedskrivning ska göras, ska tillgången skrivas ned till ett värde som den skulle ha haft med en nyttjandeperiod om fem år, om inte det verkliga värdet är uppenbart lägre, se punkt 10.35 första stycket. Kan företaget med ett tillförlitligt värderingsintyg eller på något annat sätt visa att tillgången har ett högre värde får den i stället skrivas ned till detta värde.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska nedskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Byggnader och mark

Allmänt råd 10.36 Är det uppenbart att värdet på en byggnad, markanläggning eller mark på balansdagen betydligt understiger det redovisade värdet, ska företaget göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget och skriva ned tillgången till detta värde.

Kommentar Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 10.31 göras för varje avskrivningsenhet (dvs. mark, markanläggning respektive byggnad). Företaget kan alltså inte underlåta att göra nedskrivning på en byggnad med motiveringen att t.ex. marken har ett högre värde än det redovisade värdet.

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust, se punkt 10.32. Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i tabellen i punkt 7.12.

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned om det är uppenbart att värdet på den enskilda tillgången på balansdagen betydligt understiger tillgångens redovisade värde, se punkt 10.36. En indikation på att nedskrivning kan vara nödvändig är att taxeringsvärdet minskat i sådan omfattning att taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 understiger det redovisade värdet. Andra indikationer på att det är uppenbart att nedskrivning ska göras kan vara att företaget har fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet väsentligt understiger det redovisade värdet eller att en del av en byggnad har rivits, brunnit eller på annat sätt blivit obrukbar.

Tillgången ska skrivas ned till det återstående uppskattade värdet i företaget. Det innebär att i en fortgående verksamhet är det byggnadens, markens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt vid bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkten vid bedömningen. Om nedskrivning har gjorts p.g.a. att taxeringsvärdet har minskat, kan det återstående värdet bestämmas till taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska nedskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Återföring av en nedskrivning

<i>Lagtext</i>	4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL — — — En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras. — — — Lag (2015:813)
----------------	--

Allmänt råd 10.37 En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar.

Allmänt råd 10.38 En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Kommentar Har tillgången ökat i värde av andra skäl ska nedskrivningen inte återföras.

Se även exempel 10 e.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska återföring av en nedskrivning redovisas i resultaträkningen.

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

<i>Lagtext</i>	4 kap. 6 § ÅRL Ett aktiebolags 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 aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission. Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)
----------------	---

Allmänt råd 10.39 Aktiebolag och ekonomiska föreningar som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Allmänt råd 10.40 Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

Kommentar Immateriella och materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln. För aktiebolag och ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet begränsas de möjligheter till uppskrivning som finns enligt ÅRL. Anledningen till att endast byggnader och mark får skrivas upp är att det är svårt att visa att övriga tillgångar har ett högre, tillförlitligt och bestående värde.

Har fastigheten ändrats genom till- eller ombyggnad får uppskrivning inte göras eftersom en sådan ökning i stället hanteras genom att anskaffningsvärdet på byggnaden ökar.

I kommentarerna till kapitel 15 beskrivs reglerna om uppskrivningsfond.

Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

Tillämpning

- Allmänt råd* 11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella anläggningstillgångar.

Kapitlet behandlar inte

- a) andelar i koncernföretag, se kapitel 19,
- b) andelar i intresseföretag, se kapitel 19, och
- c) andelar i gemensamt styrda företag, se kapitel 19.

Särskilda regler finns för

- a) handelsbolag i punkt 11.25, och
- b) enskild näringsverksamhet i punkt 11.26.

- Kommentar* Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Finansiella anläggningstillgångar i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:
- Fordringar hos koncernföretag.
 - Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag.
 - Ägarintressen i övriga företag.
 - Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i, t.ex.
 - insatsemissioner i ekonomiska föreningar.
 - Andra långfristiga värdepappersinnehav, t.ex.
 - andelar i börsnoterade företag,
 - andra andelar,
 - andelar i bostadsrättsföreningar, och
 - obligationer.
 - Lån till delägare eller närstående.
 - Andra långfristiga fordringar, t.ex.
 - långfristiga reversfordringar,
 - långfristiga fordringar hos anställda,
 - lämnade depositioner,
 - värde av kapitalförsäkring,
 - långfristiga kontraktsfordringar, och
 - övriga långfristiga fordringar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

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

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

Kommentar Enligt punkt 9.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

Av punkt 9.6 framgår att ett beslut att avyttra en anläggningstillgång inte ska medföra en omklassificering till omsättningstillgång. Av samma punkt framgår att den del av en långfristig fordran som förfaller till betalning inom 12 månader ska omklassificeras till omsättningstillgång. Av detta följer att en placering som löper på fem år och där avsikten är att inneha tillgången till förfall är en anläggningstillgång de första fyra åren och en omsättningstillgång det femte året.

Överlåtbara värdepapper är, enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

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

Kommentar Enligt punkt 9.2 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Enligt punkt 11.3 ska en kapitalförsäkring redovisas som en finansiell anläggningstillgång om den är förenad med återköpsrätt och utbetalningarna, dvs. försäkringsersättning och eventuell återbetalning, alltid tillfaller företaget. Försäkringen ska därför vara förenad med ett återbetalningsskydd som säkerställer att försäkringskapitalet alltid återbetalas till företaget och inte tillfaller försäkringsbolaget, t.ex. vid dödsfall. Är ett pensionsåtagande kopplat till en kapitalförsäkring och utbetalningen går direkt till en person som företaget anvisat ska kapitalförsäkringen ändå redovisas som en finansiell anläggningstillgång. En pantsättning av en kapitalförsäkring påverkar inte om den ska redovisas som en tillgång. Pensioner behandlas i kapitel 16

Vad är ett ägarintresse?

Lagtext

1 kap. 4 a § ÄRL

Med ägarintresse avses i denna lag ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna. Lag (2015:813)

Allmänt råd 11.4 Ägarintressen i företag som inte är koncernföretag, intresseföretag eller

gemensamt styrda företag är anläggningstillgångar.

Kommentar Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL. Innehar det ägande företaget minst 20 procent av kapitalet i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening anses innehavet utgöra ett ägarintresse, om inte annat framgår av omständigheterna. Behållningen på delägarnas kapitalkonton i ett handelsbolag kan inte läggas till grund för prövningen av vem som enligt presumtionsregeln har ett ägarintresse i handelsbolaget. Däremot kan ett innehav i ett handelsbolag vara ett ägarintresse på grund av att avsikten med innehavet är att främja verksamheten i ägarföretaget.

Ett ägarintresse i ett företag som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag är ett så kallat ägarintresse i övriga företag. Ett sådant ägarintresse ska redovisas i egen post i balansräkningen.

Ett ägarintresse i övriga företag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse.

Vad får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

Allmänt råd 11.5 Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Kommentar En uppskjuten skattefordran kan bero på

- en avdragsgill skillnad mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde,
- skattemässiga underskottsavdrag, eller
- andra skatteavdrag.

En eller flera finansiella anläggningstillgångar?

Allmänt råd 11.6 En värdepappersportfölj är en finansiell anläggningstillgång även om förändringar inom portföljen görs under året.

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkt 11.6 framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att så länge värdepappersportföljen totalt är redovisad till ett värde som understiger dess totala värde (t.ex. noterad kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag) behöver ingen nedskrivning göras även om värdet på ett enskilt aktieslag gått ned. Se exempel 11 i.

Värdering

Ingen värdering till verkligt värde

Lagtext 4 kap. 3 § första stycket ÅRL
Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.
— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd 11.7 Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Långfristiga fordringar i utländsk valuta

Lagtext 4 kap. 13 § ÅRL
Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

Allmänt råd 11.8 En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen.

Kommentar En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs, trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det.

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar

Lagtext 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL
— — —
I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd 11.9 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång är
a) courtage,

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

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

Kommentar Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

När det gäller optioner som är finansiella anläggningstillgångar är det den premie som framgår av köpnotan som är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet.

Se exempel 11 a.

Allmänt råd 11.10 Upplupen avkastning som ingår i inköpspriset för en finansiell anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver dock inte minska tillgångens anskaffningsvärde.

Kommentar Punkten gäller t.ex. vid köp av statsobligationer där avtalad men ej utbetald ränta ingår i inköpspriset. Den upplupna räntan redovisas som övrig kortfristig fordran och periodiseras linjärt i enlighet med reglerna i kapitel 8. Se exempel 11 b och 11 d.

Allmänt råd 11.11 Erhållen insatsemission ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Kommentar Insatsemission kan erhållas från en ekonomisk förening.

Allmänt råd 11.12 Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får tillskottet redovisas på balansdagen.

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

Kommentar I samband med att aktieägartillskott lämnas kan nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Erhållna aktieägartillskott ska redovisas som fritt eget kapital, se kapitel 15 under Särskilda regler för aktiebolag.

Allmänt råd 11.13 Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under

året. Ett negativt värde ska redovisas som en skuld till handelsbolaget.

- Kommentar* Ett företag som är delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat. Resultatet framgår av företagets inkomstdeklaration.
- Allmänt råd* 11.14 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.
- Kommentar* Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se 48 kap. 7 § IL. Se exempel 11 c.
- Allmänt råd* 11.15 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.
- Kommentar* Anskaffningsvärdet ska justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften vid t.ex. inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.
- Allmänt råd* 11.16 Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde.
- Kommentar* Vissa finansiella anläggningstillgångar har en garanterad avkastning. Ett sådant exempel är en nollkuponobligation där anskaffningsvärdet understiger det garanterade inlösenvärdet eftersom hela avkastningen betalas ut när obligationen löses in. För sådana tillgångar ska det redovisade värdet varje år ökas med räkningsårets del av avkastningen. Fördelningen av tillgångens totala avkastning kan göras linjärt över den återstående löptiden. Ett annat exempel är en obligation med fast ränta. Beroende på vad marknadsräntan är i förhållande till den fasta räntan kan obligationen anskaffas till under- eller överkurs. Det redovisade värdet för sådana tillgångar ska varje år förändras med räkningsårets andel av under- respektive överkursen. Under- respektive överkursen kan fördelas linjärt över den återstående löptiden. Se exempel 11 e och 11 f.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § första, andra och fjärde styckena ÅRL

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

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

— — —

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Kommentar Enligt punkt 11.6 är en värdepappersportfölj en finansiell anläggningstillgång. Av detta följer att det är värdepappersportföljens totala värde (t.ex. noterad kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag) som vid en nedskrivningsprövning ska jämföras med portföljens totala redovisade värde, se även kommentar till punkt 11.6.

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?

Allmänt råd 11.17 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång med noterad kurs jämföras med balansdagens senast noterade betalkurs.

Kommentar När det gäller ett noterat värdepapper ska senast noterad betalkurs på balansdagen användas vid jämförelsen med det redovisade värdet för att bedöma om nedskrivning ska ske. Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser.

Allmänt råd 11.18 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång som saknar noterad kurs jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång.

Kommentar Vissa finansiella anläggningstillgångar saknar noterade kurser. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges i värdebeskedet. För aktier och andelar som inte är noterade tillämpas de värderingsmetoder som används på marknaden.

Allmänt råd 11.19 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en sådan kapitalförsäkring som anges i punkt 11.3 jämföras med försäkringens återköpsvärde på balansdagen.

Kommentar För en kapitalförsäkring ska försäkringens återköpsvärde jämföras med det redovisade värdet för att se om nedskrivning behöver redovisas. Bestämmer en sådan tillgång värdet på en pensionsutfästelse ska också värdet på avsättningen justeras, se kapitel 16.

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd 11.20 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

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

Kommentar Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 11.20 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

En ackordsförlust på en finansiell fordran redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Allmänt råd 11.21 En finansiell anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Allmänt råd 11.22 En finansiell anläggningstillgång med ett garanterat inlösenvärde, som företaget avser behålla till förfall, behöver endast skrivas ned om det redovisade värdet minskat med eventuell kvarvarande överkurs enligt punkt 11.16 överstiger det garanterade värdet.

Återföring av en nedskrivning

Lagtext

4 kap. 5 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket ÅRL

— — —

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

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Allmänt råd 11.23 En nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen.

Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen.

Kommentar Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen (35 000 kronor) återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får endast 25 000 kronor återföras. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL

Ett aktiebolags 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 aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd 11.24 Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Särskilda regler för handelsbolag

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd 11.25 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång i ett handelsbolag noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar

utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 11.25 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

En ackordsförlust på en finansiell fordran redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Enligt punkt 9.22 får tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten inte redovisas i en enskild näringsverksamhet. Det innebär att t.ex. innehav av värdepapper endast i undantagsfall kan förekomma i en enskild näringsverksamhet.

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd 11.26 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång i en enskild näringsverksamhet noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 11.23 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

En ackordsförlust på en finansiell fordran redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Kapitel 12 – Varulager

Tillämpning

- Allmänt råd* 12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid värdering av varulager. Kapitlet ska även tillämpas vid värdering av djur i jordbruk och renskötsel som med stöd av 4 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) klassificerats som omsättningstillgång.

Kapitlet behandlar inte

- a) pågående arbeten för annans räkning, se kapitel 6, och
- b) lager av värdepapper och andra finansiella instrument, se kapitel 14.

Särskilda regler finns för

- a) stiftelser i punkt 12.19, och
- b) ideella föreningar i punkt 12.20.

- Allmänt råd* 12.2 Varulager utgörs av omsättningstillgångar som
- a) är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor),
 - b) är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
 - c) ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Kommentar Enligt 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång i företag som drivs av fysisk person eller dödsbo oavsett avsikten med innehavet, se kapitel 9. Har ett sådant företag klassificerat djur i jordbruk eller renskötsel som omsättningstillgång tillämpas detta kapitel. Se även under rubriken Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.

Tillgångar som används i pågående arbeten (tjänste- och entreprenaduppdrag) behandlas i kapitel 6. En anpassning av en standardprodukt för en specifik kunds räkning ingår i varulagret och är inte ett entreprenaduppdrag eftersom det rör sig om en bearbetning av en vara som företaget normalt tillverkar eller har i lager.

Det är avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång, se punkt 9.5. Fastigheter som förvärvas eller uppförs i syfte att säljas vidare är omsättningstillgångar (varulager). En fastighet som är klassificerad som anläggningstillgång och som företaget beslutar att sälja ska inte omklassificeras till omsättningstillgång, se punkt 9.6.

Punkt 12.2 c innebär att råvaror, halvfabrikat och förnödenheter anses vara varulager. Till förnödenheter räknas sådana omsättningstillgångar som förbrukas i företagets normala tillverkningsprocess, t.ex. bränsle, smörjmedel, slipmaterial, rengöringsmedel och tillsatsmaterial. T.ex. är ett städföretags rengöringsartiklar som ska användas vid tillhandahållandet av städtjänster exempel på förnödenheter som ska redovisas som varulager. Däremot är tillgångar som är avsedda att nyttjas stadigvarande, t.ex. specialverktyg och reservdelar, anläggningstillgångar och inte förnödenheter.

Grundläggande bestämmelser

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för bl.a. värdering tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (konsekvent tillämpning), se kapitel 2. När det gäller lagervärdering är detta särskilt viktigt eftersom relativt lika förutsättningar annars kan ge olika resultat. Det innebär att varulagrets anskaffningsvärde ska beräknas på samma sätt varje år under förutsättning att företagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat inte har förändrats. Exempelvis ska ett företag som värderar varulagret med utgångspunkt i försäljningspriset, se punkt 12.8 göra så varje år. Köper företaget däremot in ett lagersystem som möjliggör värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet kan företaget ändra värderingsmetod.

Post för post eller kollektiv värdering

Allmänt råd 12.3 Kollektiv värdering får endast användas
a) för homogena varugrupper, eller
b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

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

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. När det gäller varulager innebär detta att värdet ska bestämmas för varje vara för sig. Ett sänkt värde på en varugrupp får inte heller kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp.

Kollektiv värdering får användas för homogena varugrupper. Ett exempel på varor som anses ingå i en homogen varugrupp är varor som är utbytbara, t.ex. råvaror av samma kvalitet.

Kollektiv värdering är också tillåten om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl, t.ex. på grund av varulagersystemets uppbyggnad. En sådan bedömning får göras från fall till fall, t.ex. genom att kostnaden jämförs med lagrets totala värde, företagets totala varukostnad eller företagets omsättning.

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. – – – Lag (2011:1554)

Allmänt råd

- 12.4 Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) innebär att företaget ska
- a) beräkna anskaffningsvärdet enligt punkterna 12.7–12.13, och
 - b) bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp.

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

Kommentar

Enligt punkten ska företaget dels beräkna anskaffningsvärdet, dels bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller, om kollektiv värdering tillämpas, varugrupp. Varulagret ska värderas post för post, dvs. varje vara eller varugrupp ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Det är därför inte tillräckligt att göra en bedömning av varulagrets totala nettoförsäljningsvärde.

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Punkten överensstämmer med 17 kap. 4 § IL. Värdering enligt den så kallade 97-procentsregeln görs utifrån varulagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Värderas någon vara eller varugrupp till nettoförsäljningsvärde får inte 97-procentsregeln tillämpas på någon del av varulagret. Ger en värdering enligt lägsta värdets princip ett lägre värde än 97 procent av anskaffningsvärdet ska varulagret tas upp till detta lägre värde.

Enligt 17 kap. 4 § IL undantas t.ex. lager av fastigheter, elcertifikat och utsläppsrätter från 97-procentsregeln.

Redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

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)

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

Kommentar Enligt 4 kap. 12 § ÅRL är det enbart råvaror och förnödenheter som uppfyller följande tre kriterier som får redovisas till bestämd mängd och fast värde (dvs. tas upp till samma värde utan inventering på balansdagen).

- Råvarorna och förnödenheterna ska omsättas.
- Råvarorna och förnödenheternas sammantagna värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Råvarorna och förnödenheternas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

Postens sammantagna värde anses enligt punkt 12.6 inte variera väsentligt om värdet kan antas ligga i intervallet ± 20 procent jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Fastställs t.ex. postens värde till 100 000 kronor får den redovisas till bestämd mängd och fast värde, om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet 80 000–120 000 kronor.

Anskaffningsvärde för varulager

Lagtext 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.
— — — Lag (2011:1554)

Lagtext 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. Lag (2015:813)

Kommentar Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Enligt 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL är anskaffningsvärdet för varulagret utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet för ett varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande princip (4 kap. 11 § ÅRL). FIFU-principen innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

När anskaffningsvärdet för varulager beräknas ska 4 kap. 3 § andra och tredje

stycket ÅRL tillämpas, se nedan.

Förvärvade varor

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

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

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor. Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in.

I punkt 12.7 ges exempel på utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång. Även andra utgifter som är direkt föranledda av förvärvet ska tas med i anskaffningsvärdet, t.ex. utgifter för lagfart vid beräkningen av lagerfastigheters anskaffningsvärde.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknade prisavdrag även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.

Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. För exempelvis fraktkostnader kan ett schablonpålägg tas fram utifrån tidigare års fraktkostnader vid beräkning av anskaffningsvärdet för varorna. Schablonpålägget ska ge ungefär samma värde som vid beräkning utifrån faktiska utgifter. Vid värderingen av lagret i samband med bokslutet ska företaget därför jämföra schablonen med de faktiska utgifterna och eventuellt justera pålägget.

Allmänt råd

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

aktuella varan eller varugruppen.

Kommentar Detaljhandelsföretag och handelsföretag har enligt punkten möjlighet att beräkna anskaffningsvärdet för en förvärvad vara eller varugrupp schablonmässigt. Den här metoden underlättar för detaljhandelsföretag och andra handelsföretag som använder renodlade priskalkyler.

Har försäljningspriset eller bruttovinstmarginalen förändrats efter inköpstillfället ska hänsyn tas till förändringen eftersom schablonen ska ge ungefär samma anskaffningsvärde som en värdering utifrån årets faktiska utgifter. Se exempel 12 c.

Egentillverkade varor

Lagtext

4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL

— — —

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

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd 12.9 Med kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången enligt 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses sådana utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara och som påverkas av produktionsvolymen.

Allmänt råd 12.10 I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande direkta utgifter räknas in.

- a) Inköpspriset för material.
- b) Utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka varorna.
- c) Sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 12.7.

Ett företag får räkna in andra direkta utgifter i anskaffningsvärdet med undantag av utgifter enligt punkt 12.12.

Kommentar Direkta utgifter för egentillverkade varor är sådana utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara och som är direkt relaterade till produktionsvolymen; ökar volymen producerade varor ökar kostnaden i motsvarande mån.

I punkt 12.10 första stycket anges de direkta utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet. Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i arbetsgivardeklarationen. Av förenklingsskäl behöver inte avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionskostnader ingå.

Ett exempel på en annan direkt utgift som får räknas in enligt andra stycket är

avskrivningar på en maskin som enbart används för att tillverka en viss vara. Normalt är dock avskrivningar en indirekt kostnad.

Enligt punkt 12.12 får t.ex. ränta och lagerhållningskostnader aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

Allmänt råd 12.11 De indirekta tillverkningskostnader, som enligt 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) får räknas in i anskaffningsvärdet, ska beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Överstiger kapacitetsutnyttjandet det normala kapacitetsutnyttjandet ska varulagervärdet minskas om anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas med mer än 10 procent.

Kommentar I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får, enligt 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL, även en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara eller order. Förnödenheter hänförs inte till en bestämd vara eller order och är därför indirekta tillverkningskostnader. Till indirekta tillverkningskostnader räknas normalt avskrivningar på anläggningstillgångar som använts i tillverkningen.

De indirekta kostnaderna som räknas in i anskaffningsvärdet, beräknas ofta som ett pålägg som motsvarar den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som har lagts ner fram till och med balansdagen. De indirekta kostnaderna klassificeras ofta efter funktion, t.ex. tillverkning, administration, försäljning eller kostnadsställen, och kan på så sätt fördelas på de olika delarna av verksamheten. Fördelningen görs ofta med hjälp av olika fördelningsnycklar, t.ex. direkta kostnader, löner, golvytor, produktionstid.

Enligt punkt 12.11 ska de indirekta tillverkningskostnaderna beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Det innebär att pålägget beräknas utifrån genomsnittlig sysselsättning under en längre period. Även vid över- eller underkapacitet ska pålägget beräknas som vid normalt kapacitetsutnyttjande. När sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande och i de fall detta medför att anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas mer än 10 procent ska däremot pålägget beräknas utifrån den högre sysselsättningen.

Ett tillverkande företag ska använda en schablonmässig värderingsmodell, se punkt 2.9, och bestämma anskaffningsvärdet med hjälp av förkalkyler. Det är vanligt att pålägget för de indirekta tillverkningskostnaderna fastställs med utgångspunkt från de kostnader som företaget haft tidigare år i stället för årets faktiska kostnader. Eftersom schablonen ska ge ungefär samma värde som en värdering baserad på årets faktiska kostnader ska en bedömning göras av att förkalkylen är realistisk. Är förkalkylen orealistisk ska företaget göra en

efterkalkyl och fastställa anskaffningsvärdet utifrån denna.

- Allmänt råd* 12.12 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in
- a) ränteutgifter,
 - b) lagerhållningskostnader,
 - c) administrationsomkostnader,
 - d) försäljningsomkostnader, eller
 - e) forsknings- och utvecklingskostnader.

Kommentar I punkten anges utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet oavsett om de är direkta eller indirekta.

- Allmänt råd* 12.13 Räkenskapsårets utgifter för egentillverkade varor ska i resultaträkningen redovisas som kostnader i följande poster:
- a) Råvaror och förnödenheter.
 - b) Övriga externa kostnader.
 - c) Personalkostnader.

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

Kommentar Egentillverkade varor kan redovisas såväl i posten Varor under tillverkning som i posten Färdiga varor och handelsvaror i balansräkningen. Det redovisade värdet av egentillverkade varor vid årets slut jämförs med det redovisade värdet vid årets början. Har lagervärdet ökat (minskat) redovisas i resultaträkningen det positiva (negativa) beloppet i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Se exempel 12 b.

För exempel på värdering av egentillverkade varor, se exempel 12 a.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena 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.

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

— — — Lag (2011:1554)

Kommentar Enligt punkt 12.4 andra stycket behöver företaget inte göra någon exakt beräkning av nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp om det är uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet är högre än anskaffningsvärdet.

Allmänt råd 12.14 Med försäljningsvärde i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans.

Kommentar Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Enligt punkt 2.11 ska hänsyn tas till information som finns tillgänglig efter balansdagen, om informationen bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för. Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Underlaget för beräkningen måste vara tillförlitligt och kan t.ex. grundas på försäljnings- och lagerstatistik samt försäljningsplaner.

Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. Vid varulagervärdering kan övertaligheten bestämmas schablonmässigt genom att en så kallad inkuranstrappa används. Inkuranstrappa kan användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en koncern eller en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget.

Allmänt råd 12.15 Med försäljningskostnad i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

Kommentar När nettoförsäljningsvärdet beräknas för varor som är under tillverkning är utgångspunkten försäljningspriset för den färdiga varan. Det priset ska reduceras med alla kostnader som återstår fram till dess att varan är färdig, beräknat på samma sätt som anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara.

Vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet ska försäljningsvärdet reduceras med beräknad försäljningskostnad enligt 4 kap 9 § tredje stycket ÅRL. Det är endast sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen som ska reducera försäljningsvärdet (särkostnaden) enligt punkt 12.15. Det kan t.ex. röra sig om varurabatter, bonus och provisioner. Kostnader som inte är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen, t.ex. normal lön till anställda, lagringskostnader och ränta under lagrings- och kredittid, ska däremot inte reducera

nettoförsäljningsvärdet. Se exempel 12 a.

- Allmänt råd* 12.16 Sådana särskilda skäl som enligt 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror och halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl.
- Kommentar* När det gäller lager av råvaror och halvfabrikat kan det vara svårt att fastställa ett nettoförsäljningsvärde. Om det finns särskilda skäl får därför återanskaffningsvärdet användas i stället för nettoförsäljningsvärdet vid värderingen av varulagret. Återanskaffningsvärdet beräknas enligt samma metoder som anskaffningsvärdet, men baseras på balansdagens priser. I förekommande fall ska hänsyn tas till inkurans.
- Allmänt råd* 12.17 Är nettoförsäljningsvärdet negativt till följd av ett åtagande ska varan redovisas till noll kronor och det negativa beloppet redovisas som en kortfristig skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.
- Kommentar* Värderingen till nettoförsäljningsvärde innebär att om försäljning av en vara bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas. En sådan situation kan uppstå t.ex. vid icke annullerbara försäljningskontrakt om de beräknade försäljningskostnaderna är högre än kontrakterat pris. Ett annat fall är om kostnaderna för att färdigställa en vara överstiger det kontrakterade priset.
- Allmänt råd* 12.18 Kostnad för kasserade varor ska redovisas i den period varorna kasseras.
- Kommentar* För att varor ska anses kasserade ska de fysiskt ha avskiljts från lagret med avsikt att slängas. Om varorna har hanterats på ett sådant sätt är det möjligt att använda den så kallade 97-procentsregeln, se punkt 12.5, för övriga varor i lagret. Finns däremot varorna som ska kasseras fysiskt kvar i lagret och är värderade till noll kronor, anses det som om en inkuransbedömning gjorts av varulagret. Det innebär att den så kallade 97-procentsregeln inte får användas för några varor i lagret.

Särskilda regler för stiftelser

Erhållna gåvor

- Kommentar* Även en stiftelse ska göra avdrag för beräknade försäljningskostnader vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet för tillgångar som erhållits genom gåva. Enligt punkt 12.15 avses med försäljningskostnad de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. I en stiftelse ingår även de kostnader stiftelsen har för att hantera gåvan innan den blir säljbar, t.ex. kostnader för insamling, sortering och tvätt av skänkta kläder. Stiftelsen kan utgå ifrån en schablonmässigt bestämd kostnad för försäljning och hantering t.ex. efter en norm som bestämts av branschsammanlutning eller centralorganisation.

Allmänt råd 12.19 En stiftelse får uppskatta värdet på sådana tillgångar som avses i punkt 9.12 och som är av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) utifrån en sammanvägd bedömning av värdet på de erhållna gåvorna.

Kommentar Punkt 9.12 avser omsättningstillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva. I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Förenklingsregeln i punkt 12.19, som tillåter en sammanvägd bedömning av värdet, gäller endast den del av varulagret som består av tillgångar som avses i 5 kap. 1 § andra stycket BFL.

Särskilda regler för ideella föreningar

Erhållna gåvor

Kommentar Även en ideell förening ska göra avdrag för beräknade försäljningskostnader vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet för tillgångar som erhållits genom gåva. Enligt punkt 12.15 avses med försäljningskostnad de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. I en ideell förening ingår även de kostnader föreningen har för att hantera gåvan innan den blir säljbar, t.ex. kostnader för insamling, sortering och tvätt av skänkta kläder. Föreningen kan utgå ifrån en schablonmässigt bestämd kostnad för försäljning och hantering t.ex. efter en norm som bestämts av branschsammanlutning eller centralorganisation.

Allmänt råd 12.20 En ideell förening får uppskatta värdet på sådana tillgångar som avses i punkt 9.12 och som är av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) utifrån en sammanvägd bedömning av värdet på de erhållna gåvorna.

Kommentar Punkt 9.12 avser omsättningstillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva. I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Förenklingsregeln i punkt 12.20, som tillåter en sammanvägd bedömning av värdet, gäller endast den del av varulagret som består av tillgångar som avses i 5 kap. 1 § andra stycket BFL.

*Särskilda regler för enskild näringsverksamhet***Djur i jordbruk eller renskötsel***Lagtext*

4 kap. 9 § femte stycket ÅRL

— — —

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel värderas till det värde som fastställs av Skatteverket. Lag (2011:1554)

Kommentar

Regler om värdering av djur i jordbruk finns i 17 kap. 5 § IL. Värdet fastställs av Skatteverket i särskilda föreskrifter.

Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar*Tillämpning**Allmänt råd*

13.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga fordringar.

Kapitlet behandlar inte

- a) upparbetade men ej fakturerade intäkter från tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 6, och
- b) värdering av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, se kapitel 6 och 7.

Kommentar

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Kortfristiga fordringar i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Kundfordringar,
- Fordringar hos koncernföretag,
- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i, och
- Övriga fordringar.

*Grundläggande bestämmelser***Vad är kortfristiga fordringar?***Allmänt råd*

13.2 Fordringar som normalt ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga.

Kommentar

I balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i respektive post under rubriken Kortfristiga fordringar. I posten Övriga fordringar redovisas skattefordringar. En skattefordran räknas som en kortfristig fordran även om den ska betalas senare än 12 månader efter balansdagen. En skattefordran beräknas på samma sätt som en skatteskuld (se kommentaren under rubriken Skatteskulder i kapitel 17).

Andra fordringar än kortfristiga fordringar är långfristiga och hänförs till

finansiella anläggningstillgångar, se kapitel 11.

Vad får inte redovisas som kortfristig fordran?

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

Kommentar En uppskjuten skattefordran kan bero på

- en avdragsgill skillnad mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde,
- skattemässiga underskottsavdrag, eller
- andra skatteavdrag.

Värdering

Lagtext 4 kap. 9 § första stycket ÅRL
Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. – – – Lag (2011:1554)

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

Kommentar Enligt 4 kap. 9 § första stycket ÅRL ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. När det gäller kortfristiga fordringar innebär detta att de ska värderas till det lägsta av beloppet på faktura, avtal eller liknande och det belopp som beräknas komma in. I det fall en ackordsuppgörelse träffats ska fordringen värderas till det belopp som ska erhållas enligt uppgörelsen. Den del av fordringen som inte erhålls (ackordsförlust) ska redovisas i posten Övriga externa kostnader, se kapitel 4.

Vid beräkningen av det belopp som beräknas komma in ska hänsyn tas till händelser som har inträffat fram till den tidpunkt när årsredovisningen avges och som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen, se punkt 2.11. Händelser som avses är sådana som påverkar det belopp som företagets motpart beräknas betala, t.ex. att konkurs- eller ackordsförfarande har inletts hos kunden. Valutakursförluster på utestående fordringar i utländsk valuta som inträffat efter balansdagen är inte en sådan händelse som ska beaktas.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Kundfordringar kan värderas kollektivt om förutsättningarna för schablonmässig värdering är uppfyllda, se punkt 2.9. En schablonmässig värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, t.ex. i form av statistik. Schablonen ska användas konsekvent och antas ge ungefär samma värde som en värdering med

utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta

Lagtext

4 kap. 13 § ÅRL

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

Allmänt råd

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

Kommentar

En kortfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det. Även när det gäller fordringar i utländsk valuta ska hänsyn tas till det belopp i utländsk valuta som inte beräknas komma in.
Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Belånade kundfordringar

Allmänt råd

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

Kommentar

Om ett företag har ställt kundfordringar som säkerhet för ett lån (belånat dem), brukar det kallas factoring.

Har fordringar ställts som säkerhet ska företaget lämna en notupplysning om de belånade fordringarna och det värde de har i balansräkningen, se punkterna 18.11 och 18.12.

Enligt punkt 9.2 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Har företaget sålt kundfordringar till ett finansieringsföretag ska dessa därför inte redovisas i balansräkningen. Har finansieringsföretaget inte övertagit förlustrisken ska denna hanteras enligt reglerna om avsättningar, se kapitel 16 eller i förekommande fall eventalförpliktelser, se kapitel 18.

Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Tillämpning

Allmänt råd

14.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga placeringar samt kassa och bank.

Kapitlet behandlar inte andelar i koncernföretag (se kapitel 19).

Kommentar Kapitlet behandlar följande poster under rubrikerna Kortfristiga placeringar och Kassa och bank i uppställningsformen för balansräkningen i kapitel 4:

- Övriga kortfristiga placeringar.
- Kassa och bank.
- Redovisningsmedel.

I posten Övriga kortfristiga placeringar redovisas värdepappersinnehav eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte kan hänföras till någon annan omsättningstillgångspost. Lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager ska i stället redovisas i posten Övriga lagertillgångar, se balansräkningsuppställningen i punkt 4.7.

Under rubriken och i posten Kassa och bank redovisas företagets egna tillgångar i form av kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden. Även tillgodohavanden på bankkonton som är lämnade som säkerhet och därmed spärrade ska ingå i denna post.

Belopp som företaget tagit emot för annans räkning med redovisningsskyldighet ska redovisas i posten Redovisningsmedel med posten Övriga skulder som motpost. Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom.

Under rubriken Särskilda regler för aktiebolag finns lagtext och kommentar. Under rubrikerna Särskilda regler för ekonomiska föreningar och Särskilda regler för enskild näringsverksamhet finns endast kommentarer.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en kortfristig placering?

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

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

Kommentar Enligt punkt 9.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som vid förvärvet är en kortfristig placering och som företaget har kvar längre tid än 12 månader, ska omklassificeras endast om företagets avsikt med innehavet ändras till att tillgången i stället ska vara en anläggningstillgång.

Överlåtbara värdepapper är, enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål

för handel på kapitalmarknaden. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

En eller flera kortfristiga placeringar?

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

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkt 14.3 framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att vid värdering enligt lägsta värdets princip jämförs portföljens totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde.

Värdering

Lagtext 4 kap. 9 § första stycket ÅRL
Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.
— — — Lag (2011:1154)

Ingen värdering till verkligt värde

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

Kommentar Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2.

Lägsta värdets princip

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

Kommentar Kortfristiga placeringar ska värderas individuellt till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde på balansdagen. Eftersom en värdepappersportfölj är *en* tillgång jämförs dess totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde när portföljen klassificeras som omsättningstillgång.

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta

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

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Lagtext 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.
— — — Lag (2011:1554)

Lagtext 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL
— — —
I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd 14.7 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är
a) courtage,
b) omsättningsavgift, och
c) andra liknande utgifter.

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

Kommentar Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9. Vid t.ex. köp av en option som är en kortfristig placering är erlagd premie anskaffningsvärdet.

Allmänt råd 14.8 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Kommentar Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se 48 kap. 7 § IL. Se exempel 11 c för hur anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Allmänt råd 14.9 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Kommentar Anskaffningsvärdet ska justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften vid t.ex. inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext

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.

— — — Lag (2011:1554)

Allmänt råd

14.10 Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader.

Allmänt råd

14.11 Nettoförsäljningsvärdet för kortfristiga placeringar som saknar noterad kurs ska beräknas enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång.

Kommentar

Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser. För värdepapper m.m. som saknar noterad kurs ska de metoder tillämpas som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges i värdebeskedet.

Särskilda regler för aktiebolag

Egna aktier

Lagtext

4 kap. 14 § första stycket ÅRL

Egna aktier får inte tas upp som tillgång.

— — — Lag (2015:813)

Kommentar

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt 4 kap. 14 § första stycket ÅRL inte tas upp som tillgång. Har aktiebolaget betalat för aktierna ska beloppet minska eget kapital, se kommentar till kapitel 15.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad är en kortfristig placering?

Kommentar

Kortfristiga placeringar består oftast av värdepapper, men kan även omfatta andra tillgångar. Exempel på en kortfristig placering är när en bostadsrättsförening innehar en lägenhet med bostadsrätt i den egna föreningen. Ett sådant innehav är en kortfristig placering eftersom föreningen enligt BRL är skyldig att överlåta bostadsrätten så snart det kan ske.

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Kommentar Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång. Exempel på sådana utgifter är, enligt punkt 14.7, courtage, omsättningsavgift och andra likande utgifter. Andra liknande utgifter vid förvärv av andra tillgångar än värdepapper är t.ex. konsultarvode när en bostadsrättsförening återköper en bostadsrätt i den egna föreningen.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Enligt punkt 9.22 får tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten inte redovisas i en enskild näringsverksamhet om inte annat framgår av punkterna 9.23–9.26. Det innebär att t.ex. innehav av värdepapper endast i undantagsfall kan förekomma i en enskild näringsverksamhet.

Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver

Tillämpning

Allmänt råd 15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av eget kapital och obeskattade reserver.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkterna 15.4–15.7,
- b) ekonomiska föreningar i punkterna 15.8–15.13,
- c) handelsbolag i punkterna 15.14–15.19,
- d) stiftelser i punkterna 15.20–15.23,
- e) samfällighetsföreningar i punkt 15.24, och
- f) enskild näringsverksamhet i punkterna 15.25–15.31.

Kommentar Under rubriken Särskilda regler för ideella föreningar finns endast en kommentar.

Eget kapital

Allmänt råd 15.2 Eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver.

Kommentar Eget kapital visar den nettobehållning (positiv eller negativ) som vid en viss tidpunkt finns i företaget.

Obeskattade reserver

Allmänt råd 15.3 Obeskattade reserver ska redovisas endast om det i skattelagstiftningen finns regler som, för avdragsrätt, kräver att motsvarande belopp bokförs i redovisningen.

Kommentar Under rubriken Obeskattade reserver i balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska företaget redovisa sådana obeskattade reserver som enligt skattereglerna måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag. De obeskattade reserverna består i förekommande fall av obeskattade vinster inklusive uppskjuten skatteskuld.

Enligt balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska de obeskattade reserverna redovisas i tre poster, Periodiseringsfonder, Ackumulerade överavskrivningar och Övriga obeskattade reserver.

Posten Ackumulerade överavskrivningar ska användas när företaget tillämpar reglerna för räkenskapsenlig avskrivning. Ett företag som tillämpar reglerna för restvärdeavskrivning redovisar däremot inte skillnaden mellan planmässiga avskrivningar (dvs. avskrivningar beräknade enligt reglerna i kapitel 10) och skattemässiga avskrivningar.

Särskilda regler för aktiebolag

Lagtext

3 kap. 10 a § ÅRL

Ett aktiebolags eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande tas upp: aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter.

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter. Lag (2015:813)

Kommentar Av punkt 4.12 framgår vilka poster som ska finnas under eget kapital.

Uppskrivningsfond

Lagtext

4 kap. 7 § ÅRL

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,
2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter det att revisorerna har hörts. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med belopp från fonden. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar. Lag (2015:813)

Allmänt råd 15.4 Ett aktiebolag som enligt 4 kap. 7 § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) tar uppskrivningsfonden i anspråk för täckning av förlust ska redovisa detta när behörigt organ har fattat beslut om sådan

förlusttäckning.

Kommentar Lagens möjlighet att ta fonden i anspråk vid nyemission till underkurs gäller inte för företag som tillämpar det allmänna rådet. Den möjligheten får enligt 13 kap. 4 § tredje stycket ABL endast tillämpas av företag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkterna 10.4 och 10.17 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång och kan därför inte ha någon fond för utvecklingsutgifter.

Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utträngning av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

Lag (2015:813)

Kommentar Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.39 inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. Företaget ska ha kontroll över och kunna identifiera hur stor del av uppskrivningsfonden som hänför sig till enskilda tillgångar. Detta för att företaget ska kunna minska uppskrivningsfonden och öka balanserat resultat med räkenskapsårets avskrivning på det kvarvarande uppskrivna värdet. Även vid t.ex. försäljning av en fastighet som är uppskriven, ska det kvarvarande uppskrivna värdet överföras till balanserat resultat.

Överkursfonden

Lagtext

3 kap. 5 a § ÅRL

I ett aktiebolag skall den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under överkursfonden. Lag (2005:556)

Kommentar Överkursfonden ingår i bolagets fria egna kapital.

Aktieägartillskott

Allmänt råd 15.5 Ett erhållet aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat när utfästelsen erhålls. Om utfästelsen erhålls efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får tillskottet i stället redovisas på balansdagen.

Allmänt råd 15.6 När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas.

Kommentar Aktieägartillskott kan erhållas med eller utan villkor om återbetalningsskyldighet. Både villkorade och ovillkorade aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat i balansräkningen när utfästelsen erhålls. Även utfästelser efter balansdagen men innan årsredovisningen avges får tas med. Punkt 15.5 befriar inte företaget från skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning enligt ABL.

Ett aktieägartillskott som är villkorat innebär ett avtal med förbehåll som ger rätt till framtida återbetalning under förutsättning att återbetalning kan ske ur disponibla vinstmedel enligt fastställd balansräkning. Avtalet binder aktieägarna men inte företaget. Återbetalningen är beroende av framtida beslut av bolagsstämman. När bolagsstämman har beslutat om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas oavsett om utbetalning skett eller ej.

Utdelning

Allmänt råd 15.7 Vinstutdelning ska redovisas som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kommentar Punkten gäller oavsett om utdelningen är utbetald eller ej.

Förvärv av egna aktier

Lagtext 4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL

— — —

Vid förvärv av egna aktier ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen. Lag (2015:813)

Kommentar Ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt ÅRL inte tas upp som tillgång. Bestämmelsen i 4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL innebär att ett företag som har köpt egna aktier ska minska balanserat resultat med köpeskillingen. Har egna aktier sålts ska det belopp företaget fått vid försäljningen öka balanserat resultat.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Lagtext 3 kap. 10 b § ÅRL

En ekonomisk förenings eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande tas upp: inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig.

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

Det som sägs i andra stycket om insatser gäller också upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (2015:813).

Kommentar Av balansräkningsuppställningen i kapitel 4 framgår vilka poster som ska finnas under eget kapital.

Uppskrivningsfond

Lagtext

4 kap. 8 § första stycket samt andra stycket 2 och 3 ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utträngning av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

— — —

2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

Lag (2015:813)

Kommentar Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.39 inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. Företaget ska ha kontroll över och kunna identifiera hur stor del av uppskrivningsfonden som hänför sig till enskilda tillgångar. Detta för att företaget ska kunna minska uppskrivningsfonden och öka balanserat resultat med räkenskapsårets avskrivning på det kvarvarande uppskrivna värdet. Även vid t.ex. försäljning av en fastighet som är uppskriven, ska det kvarvarande uppskrivna värdet överföras till balanserat resultat.

I sammanhanget kan noteras att en ekonomisk förening inte får ta uppskrivningsfonden i anspråk till förlusttäckning såsom är möjligt i ett aktiebolag.

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkterna 10.4 och 10.17 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång och kan därför inte ha någon fond för utvecklingsutgifter.

Medlemsinsatser m.m.

Lagtext

3 kap. 6 § första stycket andra meningen och andra stycket ÅRL

— — — Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.

Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (1999:1112)

Allmänt råd 15.8 Företag som tillämpar detta allmänna råd ska endast redovisa betalda insatser och upplåtelseavgifter i balansräkningen, trots det som anges i 3 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar Vill företaget även ange det insatskapital och de upplåtelseavgifter som ännu inte har fullgjorts kan upplysning om dessa lämnas i not till posten Medlemsinsatser.

Se exempel 15 a.

Insatsemission

Allmänt råd 15.9 Insatsemission ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Förlagsinsatser

Lagtext 4 kap. 16 § ÅRL
Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, skall dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, skall föras mot Balanserad vinst eller förlust. Lag (2000:34)

Reservfond

Kommentar Bestämmelser om avsättning till reservfonden samt när denna får tas i anspråk regleras i FL.

Fond för yttre underhåll

Allmänt råd 15.10 Reservering till fond för yttre underhåll ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reservering ska göras och beslutet verkställs.

Allmänt råd 15.11 Användning av fond för yttre underhåll ska redovisas som en omföring från bundet till fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs.

Kommentar Enligt 9 kap. 5 § första stycket 7 BRL ska en bostadsrättsförenings stadgar ange de grunder enligt vilka medel ska avsättas för att säkerställa underhållet av föreningens hus. Det grundläggande syftet med bestämmelsen är att skapa en tillfredsställande kapitalbindning i föreningen. En reservering i fond för yttre underhåll uppfyller inte förutsättningarna för att redovisas som en skuld eller en avsättning. Reserveringen redovisas därför i eget kapital. Medel som tillförts en fond för yttre underhåll är inte tillgängliga för utdelning. Fonden redovisas därför som bundet eget kapital.

Stadgarnas utformning är av mycket stor betydelse för när reserveringen och användningen ska redovisas. Vilka beslut som är nödvändiga för att reservera eller ta i anspråk medel i fonden beror på bestämmelserna i BRL och utformningen av stadgarna i den enskilda bostadsrättsföreningen. Är stadgarna utformade så att det kan beräknas vilket belopp som ska reserveras torde något ytterligare beslut av ett föreningsorgan inte vara nödvändigt. Stadgarna kan i ett sådant fall sägas motsvara det grundläggande beslutet och redovisningsåtgärden verkställighetsbeslutet. Tas fonden i anspråk för åtgärder som ligger inom de ramar som BRL och stadgarna anger för fondens användning torde styrelsen kunna fatta beslut och omföring göras när beslutet verkställs.

Utdelning

<i>Lagtext</i>	3 kap. 7 § ÅRL I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska sådan värdeöverföring som avses i 9 kap. 1 § första stycket 2 lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost. Lag (2016:113)
<i>Allmänt råd</i>	15.12 Gottgörelse enligt 10 kap. 10 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att gottgörelse ska lämnas. Lämnad gottgörelse redovisas som bokslutsdisposition i posten Lämnad gottgörelse.
<i>Allmänt råd</i>	15.13 Vinstutdelning ska redovisas som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.
<i>Kommentar</i>	Punkt 15.13 gäller oavsett om utdelningen är utbetald eller ej. Gottgörelse är efterlikvider, återbärningar eller liknande. Gottgörelse är inte att hänföra till sådan vinstutdelning som ska redovisas som en minskning av eget kapital.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

<i>Allmänt råd</i>	15.14 En delägars uttag av tillgångar och tjänster ur ett handelsbolag ska redovisas som minskning av eget kapital.
<i>Allmänt råd</i>	15.15 Ersättning för arbete till en delägars make eller barn ska redovisas som uttag till den del ersättningen ska beskattas av delägaren enligt inkomstskattelagen (1999:1229).
<i>Kommentar</i>	Med delägars uttag i punkt 15.14 avses att delägaren tar ut likvida medel eller andra tillgångar eller tjänster ur företaget. Även ett uttag som betecknas som lön redovisas som en minskning av eget kapital eftersom en delägare inte kan vara anställd i det egna handelsbolaget.

Betalar företaget delägarrens egna utgifter är det ett uttag. Ett exempel på sådana utgifter kan vara premierna för en fysisk delägarers pensionsförsäkring.

Uttag av tillgångar och tjänster som ska tas upp till beskattning av delägaren enligt IL ska enligt punkt 6.34 redovisas som inkomst i företaget.

- Allmänt råd* 15.16 Delägarrens uttag ska värderas till marknadsvärdet inklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen av delägaren får detta värde användas.

Kommentar Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värdet av delägarrens uttag redovisas inklusive mervärdesskatt. Det innebär att värdet av delägarrens uttag inte påverkas av om företaget är skattskyldigt till moms eller inte.

Som ett alternativ till marknadsvärdet får delägarrens uttag värderas till samma belopp som delägaren ska beskattas för. Exempelvis får uttag av tjänst i form av nyttjande av företagets bil redovisas till det schablonvärde som gäller vid inkomstbeskattningen.

Insättning

- Allmänt råd* 15.17 En insättning av likvida medel eller andra tillgångar i ett handelsbolag ska redovisas som ökning av eget kapital.

Kommentar Betalas företagets utgifter, t.ex. företagets skuld för mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter, med delägarrens medel är det en insättning.

En insättning av tillgångar värderas enligt punkt 9.11 eller 9.12, se punkt 9.13.

- Allmänt råd* 15.18 Redovisas användningen av en fysisk delägarers privata tillgång som utgift enligt punkt 7.15 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Kommentar Med insättning avses även när delägarrens egna tillgångar används i handelsbolagets verksamhet utan att ersättning lämnas. Enligt punkt 7.15 ska användningen av en privat tillgång värderas till en skälig del av delägarrens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Delägarrens egen arbetsinsats i handelsbolagets verksamhet är inte en insättning.

- 15.19 Redovisas delägarrens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten som utgift enligt punkt 7.16 ska motsvarande

belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Särskilda regler för stiftelser

Allmänt råd 15.20 En stiftelse ska, om det följer av stiftelseförfordnandet eller andra villkor, dela in eget kapital i bundet respektive fritt eget kapital.

Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

Kommentar Som bundet eget kapital redovisas stiftelsekapitalet, kapitalisering enligt stiftelsens förordnande eller permutationsbeslut samt realisationsresultat och gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål.

Allmänt råd 15.21 Inbetalda medel som enligt punkt 6.37 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när medlen betalas in.

Kommentar Enligt punkt 6.37 får i pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser inbetalda medel till stiftelsen inte redovisas som en intäkt. Punkten gäller inte avkastningsstiftelser.

Allmänt råd 15.22 En gåva som enligt punkt 6.38 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot bundet eget kapital när gåvan erhålls.

Kommentar Enligt punkt 6.38 får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt i en avkastningsstiftelse. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls och värderas enligt punkt 9.11.

Se exempel 15 b.

Allmänt råd 15.23 Ett lämnat bidrag som enligt punkt 7.19 inte får redovisas som kostnad ska redovisas direkt mot fritt eget kapital när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt, ska redovisas mot fritt eget kapital i takt med att villkoret uppfylls.

Kommentar Enligt punkt 7.19 får ett lämnat bidrag inte redovisas som kostnad i avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser. Beviljade, ej utbetalda bidrag redovisas som skuld, se punkt 17.2.

Ändamålsbestämda medel

Kommentar Reserverade medel för specifika ändamål är en del av eget kapital. En gåva som ska användas för ett särskilt ändamål eller under mer än ett år ska intäktsföras och påverkar eget kapital via resultaträkningen. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen. Utgifter för

ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott.

Ändamålsbestämda medel redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen i kapitel 4 inte får läggas till. Om stiftelsen vill särredovisa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.

Se exempel 6 l.

Särskilda regler för ideella föreningar

Ändamålsbestämda medel

Kommentar Reserverade medel för specifika ändamål är en del av eget kapital. En gåva som ska användas för ett särskilt ändamål eller under mer än ett år ska intäktsföras och påverkar eget kapital via resultaträkningen. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen. Utgifter för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott.

Ändamålsbestämda medel redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen i kapitel 4 inte får läggas till. Om föreningen vill särredovisa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.

Se exempel 6 l.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Underhålls- och förnyelsefond

Kommentar Reserverade medel för framtida underhåll är en del av eget kapital. Reservering till underhålls- och förnyelsefond görs genom att en del av årets överskott avskiljs inom eget kapital. Reservering får inte göras i resultaträkningen. Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår.

Underhålls- och förnyelsefond redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen i kapitel 4 inte får läggas till. Om föreningen vill särredovisa fonden i årsredovisningen kan det göras i en not till eget kapital.

Se exempel 15 c.

Utdelning

Allmänt råd 15.24 Utdelning ska redovisas som en minskning av eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kommentar Utdelning från en samfällighetsförening till fastighetsägarna kan t.ex. förekomma i föreningar som förvaltar häradsallmänningar och allmänningsskogar.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Skatter och avgifter

Allmänt råd 15.25 Särskilda skatter och avgifter som ska dras av enligt 16 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som omfattas av beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska redovisas mot eget kapital.

Kommentar Skatter och avgifter som avses i punkten är t.ex. fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift på näringsfastighet samt särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader. Sådana skatter kostnadsförs i näringsverksamheten och redovisas mot eget kapital. Kravet på att skatterna ska anges på slutskattebeskedet innebär att t.ex. arbetsgivaravgifter på anställdas löner inte omfattas av punkten. Kravet på att skatterna ska vara avdragsgilla enligt 16 kap. 17 § IL innebär att t.ex. egenavgifter inte heller omfattas av punkten.

Inkomstskatt, särskild löneskatt på egen pensionsförsäkring och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet är exempel på skatter som inte avser näringsverksamheten och som därför inte redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

Skatter och avgifter som avser näringsverksamheten och som deklarerats i skattedeklaration, t.ex. mervärdesskatt, redovisas inte mot eget kapital utan i posten Övriga skulder under rubriken Kortfristiga skulder, se punkt 4.7.

Uttag

Allmänt råd 15.26 Uttag av tillgångar och tjänster ur en enskild näringsverksamhet ska redovisas som minskning av eget kapital.

Allmänt råd 15.27 Ersättning för arbete till en enskild näringsidkares make eller barn ska redovisas som uttag, om avdrag inte medges enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Med uttag i punkt 15.26 avses att den enskilde näringsidkaren tar ut likvida medel eller andra tillgångar eller tjänster ur den enskilda näringsverksamheten. Även ett uttag som betecknas som lön redovisas som en minskning av eget kapital eftersom en enskild näringsidkare inte kan vara anställd i det egna företaget.

Betalar den enskilde näringsidkaren privata utgifter med tillgångar som ingår i den enskilda näringsverksamheten är det ett uttag. Som privat utgift räknas t.ex. premier för den enskilde näringsidkarens pensionsförsäkring och skatter som inte

avser näringsverksamheten.

Uttag av tillgångar och tjänster som ska tas upp till beskattning av den enskilda näringsidkaren enligt IL ska enligt punkt 6.43 redovisas som inkomst i den enskilda näringsverksamheten.

Se exempel 6 p.

Allmänt råd 15.28 Uttag ska värderas till marknadsvärdet inklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattning av den enskilda näringsidkaren får detta värde användas.

Kommentar Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värdet av ett uttag redovisas inklusive mervärdesskatt. Det innebär att värdet av uttag inte påverkas av om företaget är skattskyldigt för mervärdesskatt eller inte.

Som ett alternativ till marknadsvärdet får uttag värderas till samma belopp som den enskilda näringsidkaren ska beskattas för. Exempelvis får uttag av tjänst i form av nyttjande av bil som ingår i den enskilda näringsverksamheten redovisas till det schablonvärde som gäller vid inkomstbeskattningen.

Insättning

Allmänt råd 15.29 Insättning av likvida medel och andra tillgångar i en enskild näringsverksamhet ska redovisas som ökning av eget kapital.

Kommentar Betalas utgifter i den enskilda näringsverksamheten med den enskilde näringsidkarens privata medel är det en egen insättning.

En insättning av tillgångar värderas enligt punkt 9.11 eller 9.12, se punkt 9.13.

Allmänt råd 15.30 Redovisas användningen av den enskilde näringsidkarens privata tillgång som utgift enligt punkt 7.21 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Kommentar Med egen insättning avses även när den enskilda näringsidkarens privata tillgångar används i näringsverksamheten utan att ersättning lämnas. Enligt punkt 7.21 ska användningen av en privat tillgång värderas till en skälig del av ägarens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Den enskilde näringsidkarens egen arbetsinsats i näringsverksamheten är inte en insättning.

Allmänt råd 15.31 Redovisas näringsidkarens ökade levnadskostnader i samband med resor i

näringsverksamheten som utgift enligt punkt 7.22 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Kapitel 16 – Avsättningar

Tillämpning

Allmänt råd 16.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av avsättningar.

Kapitlet behandlar inte framtida förluster vid redovisning av

- a) varulager, se kapitel 12, och
- b) tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 6.

Särskilda regler finns för

- a) handelsbolag i punkt 16.20, och
- b) enskilda näringsidkare i punkt 16.21.

Kommentar Kapitlet behandlar avsättningar som ett företag ska redovisa enligt 3 kap. 9 § ÅRL.

Grundläggande bestämmelser

När ska ett företag redovisa en avsättning?

Lagtext

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. Lag (1999:1112)

Allmänt råd 16.2 Ett företag ska redovisa en avsättning om

- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
- b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Kommentar Ett åtagande kan vara en skuld, en avsättning eller en eventalförpliktelse. Har företaget realistiska alternativ till att undvika åtagandet, och därmed en valmöjlighet, får företaget inte göra någon avsättning.

I detta kapitel behandlas avsättningar medan skulder behandlas i kapitel 17 och eventalförpliktelser i kapitel 18.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är utan åtagandet kan vara gentemot

allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt. Ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten ger därför inte upphov till en avsättning, se punkt 16.3.

Förväntas ett åtagande medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

En avsättning ska endast redovisas om samtliga villkor enligt punkt 16.2 a–c är uppfyllda. I annat fall kan det bli fråga om en eventalförpliktelse, se kapitel 18.

Ett företag kan ha ett åtagande till följd av ett avtal, t.ex. när företaget har lämnat garanti på produkterna. Även ett åtagande till följd av en skyldighet enligt sedvanerätt kan likställas med ett avtal. Avtal om avgångsvederlag som utgår vid uppsägning från företagets sida ska inte redovisas som en avsättning om den anställda inte är uppsagd.

Ett företag kan också ha ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler, t.ex. en bestämmelse i lag eller föreskrift, som leder till att en avsättning ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en avsättning ska redovisas. Först när lagförslaget har antagits av riksdagen kan det finnas ett åtagande som följer av offentligrättsliga regler.

Enligt punkt 16.2 b ska det vara sannolikt att det kommer att krävas ett utflöde av resurser från företaget för att reglera åtagandet. Det måste således vara mer troligt att företaget måste reglera åtagandet än motsatsen. Ett exempel är att företaget har en pågående tvist i en domstol och det är sannolikt att företaget blir betalningsskyldigt. Ett annat exempel är när det är sannolikt att företaget kommer att drabbas av utgifter för sanering på grund av miljöbestämmelser. Har företaget ålagts betalningsskyldighet i ett myndighetsbeslut eller en dom som företaget inte avser att överklaga ska företaget redovisa en skuld och inte en avsättning. Avser företaget däremot att överklaga beslutet är det inte lika säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske om företaget har förutsättningar att vinna processen. I det fallet ska företaget i stället redovisa en avsättning.

Enligt punkt 16.2 c ska en tillförlitlig uppskattning av beloppet kunna göras. Detta innebär att avsättningen måste vara mätbar. Det är ovanligt att det inte går att göra en tillförlitlig uppskattning. Kan företaget inte göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet har företaget i stället en eventalförpliktelse som det ska lämna upplysning om, se kapitel 19.

Av 3 kap. 9 § ÅRL följer att av- och nedskrivningar inte får redovisas som avsättning. Sådana värdejusteringar ska i stället redovisas som en minskning av tillgångens redovisade värde.

Vad får inte redovisas som en avsättning?

- Allmänt råd* 16.3 En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten.
- Kommentar* Punkten innebär att ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten inte ska ge upphov till en avsättning. En lagändring som innebär att företaget, för att kunna fortsätta med sin verksamhet, på sikt måste bygga om delar av sin produktionsanläggning ger inte heller upphov till en avsättning.
- Allmänt råd* 16.4 En avsättning får inte göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (uppskjuten skatt).
- Kommentar* Se kommentaren i kapitel 15 under rubriken Obeskattade reserver.
- Allmänt råd* 16.5 En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta.
- Kommentar* Ett företag som på balansdagen har terminskontrakt ska avgöra om respektive terminskontrakt helt eller delvis säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. Det finns inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran eller skuld. Finns ett terminskontrakt som helt eller delvis säkrar en skuld eller fordran, ska skulden respektive fordran redovisas till terminskursen, se punkterna 11.8, 13.5 och 17.8, och någon avsättning ska inte göras.
- En avsättning ska göras i det fall terminskontraktet till någon del inte säkrar en skuld eller en fordran, om det finns en latent förlust i kontraktet. För att avgöra om det finns en latent förlust i kontraktet ska företaget jämföra terminskursen med balansdagens kurs.

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

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

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Värdering

- Lagtext* 4 kap. 15 a § ÅRL
En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Lag (2015:813)
- Allmänt råd* 16.7 Vid uppskattningen enligt 4 kap. 15 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan

medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek.

Särskilda regler om pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt, finns i punkterna 16.16–16.19.

Den bästa uppskattningen enligt 4 kap. 15 a § årsredovisningslagen (1995:1554) innebär normalt följande:

Åtagande	Den bästa uppskattningen innebär	Den bästa uppskattningen får alternativt anses innebära
<i>Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företags-ekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
<i>Garantiåtaganden</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företags-ekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
<i>Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor</i>	att avsättningen ska beräknas som det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde	
<i>Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.9 och 16.10</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler	

Allmänt råd

16.8 En avsättning till följd av garantiåtaganden får beräknas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) om det kan antas att det värde en sådan

beräkning ger inte avviker mer än tjugo procent från det värde som en beräkning enligt punkt 16.7 ger.

Kommentar Tabellen i punkt 16.7 beskriver vad den bästa uppskattningen normalt innebär.

Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp

Vid beräkningen av avsättningar för åtaganden av löpande karaktär, t.ex. försäljning med öppet köp, är huvudregeln att ledning ska hämtas från tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Saknar företaget uppgifter om tidigare års faktiska utgifter får avsättningen alternativt beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen. Så kan vara fallet för nystartade företag och företag som ändrar inriktning, t.ex. genom en ny försäljningspolicy eller ett nytt varuslag.

Garantiåtagande

Vid garantiåtaganden ska avsättningen enligt huvudregeln beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Saknar företaget uppgifter om tidigare års faktiska utgifter får avsättningen alternativt beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen. Så kan vara fallet för nystartade företag och företag som ändrar inriktning, t.ex. genom en ny försäljningspolicy eller ett nytt varuslag.

Enligt punkt 16.8 får avsättningen i vissa fall beräknas enligt IL. Se exempel 16 a.

Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor

Vid förlustkontrakt ska avsättningen beräknas som det lägsta av företags utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde.

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt där företags oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Endast sådana åtaganden som finns på balansdagen ska redovisas. Ett exempel är ett bindande kontrakt på inköp av varor som ännu inte levererats och som företaget bedömer kan komma att medföra en förlust.

Med oundvikliga utgifter avses utgifter som företaget genom eget handlande inte kan undgå. Kan företaget komma från utgiften är den inte oundviklig. Ett exempel är att företaget har ett kontrakt som kan hävas utan att det föranleder ersättning till motparten. Ett annat exempel är ett företag som hyr en lokal vilken företaget inte kan utnyttja, men som med hyresvärdens medgivande hyrs ut i andra hand till en hyra som minst motsvarar förstahandshyran. I och med andrahandsuthyrningen är hyresavtalet inte ett förlustkontrakt.

Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.9 och 16.10

För övriga avsättningar ska avsättningen beräknas med ledning av innehållet i

avtal eller offentligrättsliga regler. Ett exempel är ett terminskontrakt som till någon del inte säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. För att beräkna avsättningen ska terminskursen jämföras med balansdagens kurs.

Allmänt råd 16.9 Avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet.

Kommentar En avsättning ska bara redovisas om företaget avser att överklaga, i annat fall redovisas en skuld, se kommentaren till punkt 16.2 b och exempel 16 b.

Allmänt råd 16.10 Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod.

Kommentar Punkten innebär att avsättningen kommer att öka över tillgångens nyttjandeperiod. Se även kommentaren till punkt 10.9.

Nuvärdeberäkning

Allmänt råd 16.11 Andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen.

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

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

Kommentar På grund av pengars tidsvärde är avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar med samma belopp som betalas senare.

Metoden att nuvärdeberäkna avsättningar ska användas konsekvent. Det innebär att ett företag som väljer att nuvärdeberäkna en avsättning ska nuvärdeberäkna alla avsättningar.

Undantaget för pensionsåtaganden beror på att tryggandelagen kräver nuvärdeberäkning vid fastställandet av pensionsåtagandets kapitalvärde, se punkterna 16.16–16.19.

Ett företag får normalt inte övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna eftersom nuvärdeberäkning ger en bättre redovisning och det inte finns någon anledning att tillåta ett byte till en sämre redovisningsmetod. En övergång får endast göras om det finns särskilda skäl.

Ett exempel på sådana särskilda skäl som medför att ett företag får övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna är att företaget får en ny ägare som inte använder nuvärdeberäkning. Av förenklingsskäl är det lämpligt att tillåta byte. Ett annat exempel är att företagets verksamhet minskat i betydande omfattning.

- Allmänt råd* 16.12 Vid nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal.

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

Förändringar i avsättningar

- Allmänt råd* 16.13 En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är något villkor i punkt 16.2 a–c inte uppfyllt ska avsättningen återföras om inte annat följer av punkt 16.19.

- Kommentar* Punkten innebär att samma krav som ställs i punkt 16.2 för att en avsättning ska redovisas även gäller vid omprövningen av en redan gjord avsättning.

- Allmänt råd* 16.14 Värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

- Kommentar* Har ett företag t.ex. gjort en avsättning för ett åtagande till följd av ett förlustkontrakt och utgifterna för åtagandet senare inte uppgår till det belopp som avsatts, ska den överskjutande delen av avsättningen återföras. Detta ska göras oavsett om företaget samtidigt behöver göra en ny avsättning för ett annat åtagande.

- Allmänt råd* 16.15 En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

- Kommentar* Eftersom avsättningar kostnadsförs ska en återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till, t.ex. i posten Övriga externa kostnader.

I takt med att utbetalningstidpunkten närmar sig förändras avsättningens beräknade värde. Den del av förändringen som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter och inte i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till.

En avsättnings redovisade värde kan även förändras på grund av att åtagandet i stället redovisas som en skuld. Är skulden lika stor som avsättningen blir det ingen resultateffekt.

Särskilt om pensioner

Allmänt råd 16.16 Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde.

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

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

Allmänt råd 16.17 Särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Företaget ska även göra en avsättning om skyldigheten att betala särskild löneskatt inträder först i samband med att pensionen betalas ut. Avsättningen redovisas i posten Övriga avsättningar, om inte annat framgår av punkt 16.18.

Allmänt råd 16.18 Omfattar ett pensionsåtagande enligt punkt 16.16 första stycket både pension och särskild löneskatt får summan redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Allmänt råd 16.19 En avsättning som är gjord enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. får endast återföras enligt punkt 16.13 om återföringen inte står i strid med 7 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Kommentar Betalar ett företag pensionsförsäkringar för sina anställda redovisas inte en avsättning för pensioner eftersom företaget inte har något åtagande. I stället redovisas premien på pensionsförsäkringen som kostnad, se tabellen i punkt 7.11.

Säkerställer företaget inte pensionsåtagandet med pensionsförsäkringar hanteras pensionsåtagandet i stället i egen regi (direktpension). Hur ett sådant åtagande ska värderas och redovisas regleras i ÅRL och tryggandelagen. Enligt tryggandelagen kan ett pensionsåtagande tryggas antingen genom särskild redovisning av pensionsskulden i balansräkningen eller genom överföring till en pensionsstiftelse.

Av punkt 16.16 första stycket framgår att ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring ägd av företaget, ska tas upp till tillgångens redovisade värde, se exempel 16 d. En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång, se kapitel 11. I punkt 11.3 anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att försäkringen ska få redovisas som tillgång. I punkt 11.19 finns regler för nedskrivningsprövning av kapitalförsäkring.

Enligt punkt 16.16 andra stycket ska övriga pensionsåtaganden tas upp till antingen värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat i enlighet med tryggandelagen. Ingår företagens åtaganden i allmän pensionsplan beräknar vanligtvis den organisation som administrerar planen pensionsskuldens storlek, t.ex. FPG/PRI-systemet. Enligt tryggandelagen beräknas kapitalvärdet med ledning av försäkringstekniska grunder som fastställs av Finansinspektionen. Även åtaganden som inte omfattas av tryggandelagen, t.ex. pensioner som utgår endast om den anställda arbetar kvar i företaget vid pensionstidpunkten, ska tas upp till kapitalvärde beräknat i enlighet med tryggandelagen.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska, enligt punkt 16.16 tredje stycket, en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Företaget ska därför göra en bedömning om pensionsåtagandet har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet. Vid denna bedömning ska stiftelsens förmögenhet värderas enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen. Detta innebär att stiftelsens tillgångar och skulder värderas till marknadsvärde med undantag för fastigheter som värderas till taxeringsvärdet. Överstiger pensionsåtagandenas kapitalvärde stiftelsens förmögenhet ska skillnadsbeloppet redovisas som avsättning i balansräkningen. Däremot ska ingen fordran redovisas vid motsatt förhållande, dvs. om stiftelsens förmögenhet överstiger kapitalvärdet. Se exempel 16 c.

Eftersom särskild löneskatt för avsättningar i enlighet med tryggandelagen ska betalas redan i samband med pensionsavsättningen ska den redovisas i posten Skatteskuld i balansräkningen, se punkt 4.7. För övriga pensionsavsättningar inträder betalningsskyldigheten för särskild löneskatt först i samband med att pensionen börjar betalas ut. För dessa avsättningar ska, enligt punkt 16.16, särskild löneskatt beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Avsättningen ska redovisas i posten Övriga avsättningar i balansräkningen, om inte annat framgår av punkt 16.18, se punkt 4.7. Se exempel 16 c.

Vid pensionsåtaganden enligt punkt 16.16 första stycket, t.ex. kapitalförsäkringslösningar, förekommer det att pensionsåtagandet omfattar både pension och den särskilda löneskatten. Eftersom det kan vara svårt att beräkna hur stor del av åtagandet som avser pension respektive löneskatt finns av förenklingsskäl en möjlighet att redovisa hela åtagandet som avsättning för pension, se punkt 16.18. Någon uppdelning behöver i dessa fall inte göras utan

hela åtagandet redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Se exempel 16 d.

Enligt punkt 16.13 ska en avsättning återföras om något av villkoren för avsättning inte längre är uppfyllt. För pensionsavsättningar kan detta ställa till problem eftersom återföringskravet i vissa fall kan stå i konflikt med tryggandelagens bestämmelser. Så kan vara fallet om ett företag har redovisat sina pensionsåtaganden i olika poster i balansräkningen samtidigt som alla åtaganden ingår i det som tryggandelagen benämner företagets pensionsreserv. Enligt punkt 16.19 får en återföring inte göras i de fall det står i strid med tryggandelagen. Det innebär att den redovisade avsättningen kan bli högre än företagets verkliga åtagande.

Särskilda regler för handelsbolag

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

- Allmänt råd* 16.20 Ett handelsbolag med fysiska ägare behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Särskilda regler för enskilda näringsidkare

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

- Allmänt råd* 16.21 En enskild näringsidkare behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Särskilt om pensioner för anställda

- Kommentar* Eftersom särskild löneskatt för avsättningar i enlighet med tryggandelagen ska betalas redan i samband med pensionsavsättningen redovisas den inte som avsättning utan som en skatteskuld. I en enskild näringsverksamhet redovisas en sådan skatteskuld mot eget kapital, se punkt 15.25 med kommentar.

Kapitel 17 – Skulder

Tillämpning

- Allmänt råd* 17.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av skulder.

Kapitlet behandlar inte

- a) förskott från kunder, se punkt 6.14,
- b) pågående arbete för annans räkning, se punkt 6.24, och
- c) fakturerad men ej upparbetad intäkt, se punkt 6.21.

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

Särskilda regler finns för enskild näringsverksamhet i punkterna 17.11–17.13.

Kommentar Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Långfristiga skulder i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Obligationslån.
- Checkräkningskredit.
- Övriga skulder till kreditinstitut.
- Skulder till koncernföretag.
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag.
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i.
- Övriga skulder.

Kapitlet behandlar även följande poster under rubriken Kortfristiga skulder i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Checkräkningskredit.
- Övriga skulder till kreditinstitut.
- Leverantörsskulder.
- Växelskulder.
- Skulder till koncernföretag.
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag.
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i.
- Skatteskulder.
- Övriga skulder.
- Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Kapitlet behandlar inte sådana skulder som redovisas i posterna Förskott från kunder, Pågående arbete för annans räkning och Fakturerad men ej upparbetad intäkt i balansräkningsuppställningen i kapitel 4. Dessa skulder behandlas i kapitel 6.

Under rubriken Särskilda regler för handelsbolag finns endast en kommentar.

Se exempel 17 a för beräkning av skatteskuld.

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska ett företag redovisa?

- Allmänt råd* 17.2 Ett företag ska redovisa en skuld om
- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och

- b) det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Kommentar Ett åtagande kan vara en skuld, en avsättning eller en eventualförpliktelse. I detta kapitel behandlas skulder medan avsättningar behandlas i kapitel 16 och eventualförpliktelser i kapitel 18.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part.

Förväntas ett åtagande medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

Ett företag kan ha ett åtagande till följd av ett avtal, t.ex. när varor levererats till ett företag och det finns en överenskommelse om betalning. Har företaget fått en faktura på balansdagen ska en leverantörsskuld redovisas. Har företaget däremot inte fått någon faktura ska en upplupen kostnad redovisas. Ett annat exempel på en upplupen kostnad är den semester som har intjänats av företagets anställda.

Ett företag kan också ha ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler, t.ex. en bestämmelse i lag eller föreskrifter, som leder till att en skuld ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en skuld ska redovisas. Först när lagförslaget har antagits av riksdagen finns det ett åtagande som följer av offentligrättsliga regler.

Att ett åtagande förväntas medföra ett utflöde av resurser från företaget innebär att det är säkert eller så gott som säkert att företaget kommer att reglera åtagandet. Ett exempel är när företaget har ålagts betalningsskyldighet i ett myndighetsbeslut eller en dom som företaget inte avser att överklaga. Avser företaget däremot att överklaga är det inte lika säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske. I det fallet ska företaget i stället redovisa en avsättning.

Upplupna kostnader redovisas som skulder och inte som avsättningar även om betalningstidpunkt eller belopp är ovissa på balansdagen. Anledningen till detta är att osäkerheten i allmänhet är mycket mindre än för ett åtagande som företaget ska göra en avsättning för.

Allmänt råd 17.3 En skuld som är tvistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas.

Kommentar Försiktighetsprincipen innebär att även tvistiga skulder ska redovisas. Om det däremot står klart att det inte föreligger något åtagande ska någon skuld inte redovisas.

Ett krav anses vara uppenbart grundlöst om en objektiv och försiktig bedömning

resulterar i att det inte finns någon risk att företaget vid en domstolsprövning döms att betala det fordrade beloppet. Så kallade blufffakturer är ett exempel på uppenbart grundlösa krav.

Offentliga bidrag

- Allmänt råd* 17.4 Ett offentligt bidrag ska redovisas som skuld om bidraget är utbetalt till företaget och förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet.

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

- Kommentar* Med offentliga bidrag avses bidrag från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som har bildats av stat och kommun, t.ex. regionala utvecklingsfonder. Även bidrag från andra givare kan redovisas som offentliga bidrag. I IL finns regler om hur offentliga bidrag (näringsbidrag) ska hanteras vid beskattningen.

Offentliga bidrag är stöd som lämnas i form av överföringar av resurser av ett offentligt organ i annan egenskap än ägare. Sådana bidrag ges normalt om vissa villkor är uppfyllda eller kommer att uppfyllas. Bidrag kan lämnas i form av ersättningar, lån och reduktioner. Det som avgör om ett bidrag ska skuldföras eller inte är villkoren för bidraget. Hur bidraget rubriceras saknar betydelse.

Ett utbetalt bidrag som är förenat med villkor ska normalt redovisas som intäkt, se kapitel 6, eftersom företaget självt råder över om bidraget måste återbetalas eller inte. Det är endast om företaget bedömer att det inte kommer att uppfylla villkoren som bidraget ska redovisas som skuld. Bedömningen ska göras varje år.

När en skuld långfristig respektive kortfristig?

- Allmänt råd* 17.5 En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga.

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

- Kommentar* Även om checkräkningskrediten formellt är kortfristig ska den i dessa fall normalt redovisas som långfristig. Bedömningen om det är troligt att krediten förnyas och om den kommer att utnyttjas ska göras varje år. Tillfälligt nyttjande eller övertrassering av krediten ska redovisas som kortfristig skuld.

Värdering

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

Kommentar Det belopp som krävs för att reglera åtagandet framgår normalt av faktura, avtal eller liknande handling. I det fall en ackordsuppgörelse träffats där en skuld av rörelsekaraktär till en del inte behöver betalas (ackordsvinst) ska skulden värderas till det belopp som ska betalas enligt uppgörelsen. Ackordsvinsten ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. Avser ackordsuppgörelsen en finansiell skuld ska ackordsvinsten redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter, se kapitel 4.

Allmänt råd 17.7 Skulder får inte nuvärdesberäknas.

Skulder i utländsk valuta

Lagtext 4 kap. 13 § ÅRL
Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

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

Kommentar En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det.

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik skuld.

Ospecificerad skuld till leverantörer

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

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

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. När det gäller leverantörsskulder innebär detta att värdet ska bestämmas för varje skuld för sig.

Enligt punkt 17.9 får dock skulder till leverantörer i vissa fall redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering. Det

innebär att värdet på den ospecificerade skulden ska omprövas varje balansdag.

Anledningen till att den ospecificerade skulden redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter är att posten Leverantörsskulder är förbehållen skulder avseende mottagna fakturor.

Mindre utgifter som företaget ännu inte fått faktura på, t.ex. för telefoni, är sådana som kan anses vara av oväsentlig betydelse, såvitt gäller att specificera och värdera och som därmed kan ingå i den ospecificerade skulden. Däremot kan inte skulder avseende levererade varor och tjänster som redovisas i posten Varulager eller i en annan redovisad tillgång ingå i den ospecificerade skulden.

Semesterlöneskuld

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

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd.

- Kommentar* De lagstadgade arbetsgivaravgifter som ska ingå i semesterlöneskulden är de avgifter som ska redovisas i skattedeklarationen.

Avgifter baserade på avtal eller särskild löneskatt på pensionsavgifter ska av förenklings skull inte ingå. Är procentsatserna för arbetsgivaravgifterna för utbetalningsåret kända ska dessa användas vid skuldreserveringen. I annat fall får de procentsatser som gäller på balansdagen användas. Se exempel 17 b.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Särskilda regler för handelsbolag

Skatteskulder

- Kommentar* Ett handelsbolag är inte ett skattesubjekt vad avser inkomstskatt. Handelsbolaget har därmed inte någon inkomstskatt att redovisa i posten Skatteskulder. Handelsbolaget kan däremot ha en skatteskuld som är hänförlig till fastighetsskatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader och avkastningsskatt.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast tillgångar och skulder som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilde näringsidkarens privata ekonomi.

Vilka skulder ska redovisas i företaget?

Allmänt råd 17.11 Alla skulder som uppstått i en enskild näringsverksamhet ska redovisas i verksamheten. Däremot ska den enskilde näringsidkarens privata skulder inte redovisas i näringsverksamheten

Allmänt råd 17.12 Om pengar som lånats används både i en enskild näringsverksamhet och privat, ska endast den del av lånet som används i näringsverksamheten redovisas som skuld i verksamheten.

Kommentar Lånade pengar som används privat ska inte redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Säkerheten för lånet har ingen betydelse för redovisningen av skulden. Ett lån, med en näringsfastighet som säkerhet, som används för köp av en privat segelbåt hänförs i sin helhet till näringsidkarens privata ekonomi och ska därmed inte bokföras i den enskilda näringsverksamheten. Däremot ska en upplysning lämna om den ställda säkerheten, se kapitel 18.

Utgångspunkten är att avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på tillgångar i näringsverksamheten räknas till näringsverksamheten. Motsvarande gäller för skulder som är hänförliga till tillgångar som ingår i näringsverksamheten.

Om skulder som enligt IL inte får ingå i en enskild näringsidkarens näringsverksamhet redovisas i den enskilda näringsverksamheten, ska justeringar göras vid inkomstbeskattningen.

Skatteskulder

Allmänt råd 17.13 Skatter som den enskilda näringsidkaren lämnar underlag för i sin inkomstskattedeklaration och får fastställda på slutskattebeskedet ska inte redovisas som skuld.

Kommentar Posten Skatteskulder ingår inte i balansräkningen för en enskild näringsverksamhet. Inkomstskatt är en privat kostnad och ska därmed inte redovisas i verksamheten. Fastighetsskatt, fastighetsavgift och särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader och avkastningsskatt på anställdas pensionskostnader utgör däremot kostnader i näringsverksamheten och redovisas mot eget kapital och inte som skuld, se punkt 15.25.

Skatter som deklarerats i skattedeklarationen redovisas under rubriken Kortfristiga skulder i posten Övriga skulder.

Avsnitt VI – Noter

Kapitel 18 – Noter

Tillämpning

Lagtext

5 kap. 1 § ÅRL

Mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.

Ytterligare bestämmelser för mindre och större företag om upplysningar i noter finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.

Bestämmelser för mindre företag om upplysningar i noter finns dessutom i 3 kap. 5 §. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.1 Detta kapitel ska tillämpas på noter som ska lämnas i årsredovisningen.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkt 18.20,
- b) stiftelser i punkt 18.21, och
- c) samfällighetsföreningar i punkt 18.22.

Kommentar

Kapitlet innehåller regler om de upplysningar som ska lämnas i noter. Enligt punkt 3.2 ska noterna placeras efter balansräkningen.

För företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag finns dessutom regler om noter i kapitel 19.

Kapitlet anger de notupplysningar som ett företag ska lämna. Inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs. Information som utgör separata delar i en årsredovisning, t.ex. kassaflödesanalys eller koncernredovisning, kan dock inte lämnas som en upplysning i not.

Under rubrikerna Särskilda regler för ekonomiska föreningar, Särskilda regler för ideella föreningar och Särskilda regler för enskild näringsverksamhet finns endast kommentarer.

Grundläggande bestämmelser

Lagtext

5 kap. 3 § ÅRL

Om inte något annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.2 Noterna ska presenteras i följande ordning:

- a) Redovisningsprinciper.
- b) Noter till enskilda poster i enlighet med 5 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

c) Övriga noter.

Kommentar Noter som avser redovisningsprinciper och övriga noter behöver inte knytas till en viss post.

Redovisningsprinciper

Lagtext 5 kap. 4 § ÅRL
Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges. Lag (2015:813)

Allmänt råd 18.3 De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta
a) uppgift om att företaget tillämpar årsredovisningslagen och detta allmänna råd, samt
b) upplysningar enligt punkterna 18.4 –18.5.

Kommentar Genom upplysningen enligt punkt 18.3 a får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsredovisningen. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag.”

Kravet på upplysning om tillämpade värderingsprinciper omfattar även följande upplysningar:

- Grunderna för avskrivning, se 5 kap. 8 § andra stycket ÅRL, samt punkt 18.4.
- Skälen för tillämpad avskrivningstid på goodwill, se 5 kap. 9 § ÅRL.
- Tillämpad redovisningsmetod för tjänste- och entreprenaduppdrag, se punkt 18.5.

Några ytterligare upplysningar om redovisningsprinciper än de ovan uppräknade behöver inte lämnas.

Exempel 18 a visar hur upplysningen om redovisningsprinciper kan utformas.

Avskrivning

Lagtext 5 kap. 8 § andra stycket ÅRL
— — —
Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext 5 kap. 9 § ÅRL
Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna. Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 18.4 De upplysningar om grunderna för avskrivning av anläggningstillgångar som företaget ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningstid för varje post.

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

Ett företag som skriver av en tillgång till restvärdet, se punkt 10.23 andra stycket, ska lämna upplysning om det.

- Kommentar* Första stycket i punkt 18.4 innebär t.ex. att företaget bara behöver lämna en enda upplysning avseende posten Maskiner och andra tekniska anläggningar även om posten består av flera olika maskiner och tekniska anläggningar.

Ett företag som upprättar en balansräkning i förkortad form slår samman vissa poster. Exempelvis får posten Maskiner och andra tekniska anläggningar och vissa andra poster slås samman till posten Materiella anläggningstillgångar. Upplysningarna om grunden för avskrivningarna ska dock lämnas för var och en av posterna, trots att de slagits samman till en enda post.

För goodwill ska även skälen till valet av avskrivningstid anges. Goodwill kan t.ex. uppkomma vid inkråmsförvärv.

Exempel 18 a visar hur upplysningen om avskrivningar kan utformas.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

- Allmänt råd* 18.5 Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln.

- Kommentar* Exempel 18 a samt 6 e visar hur upplysningen kan utformas.

Ett företag som tillämpar alternativregeln på uppdrag till fast pris ska även upplysa om storleken på nedlagda utgifter och fakturerat belopp, se punkt 18.10 och exempel 6 e.

Avvikelser från de grundläggande redovisningsprinciperna

Lagtext

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

— – Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 18.6 Upplysningar om avvikelser enligt 5 kap. 5 § första stycket

årsredovisningslagen (1995:1554) behöver inte lämnas.

Kommentar Enligt punkt 2.1 får ett företag avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna som anges i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL endast när det anges i det allmänna rådet. Upplýsningar om avvikelserna behöver inte lämnas.

Bristande jämförbarhet vid ändrade principer

Lagtext

3 kap. 5 § andra och fjärde styckena ÅRL

— — —

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

— — —

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplýsningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

Kommentar Ett företag som ändrat principerna för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet ska inte räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret, se punkt 2.5. Enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska ett mindre företag som inte räknar om jämförelsetalen lämna upplýsning om den bristande jämförbarheten i not. Upplýsningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Från och med detta räkenskapsår nuvärdeberäknar företaget avsättningarna eftersom det ger en bättre redovisning. Föregående års avsättningar nuvärdeberäknades inte. Den ändrade principen innebär att avsättningarna redovisas till ett lägre belopp och har därmed gett en positiv resultateffekt innevarande år. Jämförelsetalen har inte räknats om.”

Noter till resultaträkningen

Nettoomsättning i resultaträkning i förkortad form

Lagtext

3 kap. 11 § ÅRL

Mindre företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl. Lag (2010:1515)

Kommentar Ett företag som upprättar resultaträkning i förkortad form, se punkt 4.5, ska i not ange nettoomsättningens storlek, se 3 kap. 11 § andra stycket ÅRL. I det fall ett företag fått Bolagsverkets dispens från kravet att ange nettoomsättning, rekommenderar Bolagsverket att företaget i årsredovisningen hänvisar till datum för beslutet och beslutets ärendenummer.

Medelantalet anställda

Lagtext

5 kap. 20 § ÅRL

En upplysning ska lämnas om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.7 Medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden.

Exceptionella intäkter och kostnader

Lagtext

5 kap. 19 § ÅRL

Om ett företag har haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad. Lag (2015:813)

Kommentar

Exceptionella intäkter och kostnader är sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Ofta är de exceptionella både på grund av sin storlek och av sin förekomst.

Intäkter och kostnader som är exceptionella i fråga om förekomst kan t.ex. vara intäkter och kostnader som uppkommer vid nedskrivning, omstrukturering eller en uppgörelse i en rättstvist.

Upplysningar ska lämnas om arten och storleken av varje typ av intäkt eller kostnad. Ett företag som skrivit ned två olika anläggningstillgångar lämnar upplysning om att det gjort nedskrivningar på anläggningstillgångar och anger det totala beloppet på nedskrivningarna. Ett företag som både gjort nedskrivningar och haft kostnader till följd av en rättstvist lämnar upplysning om arten och storleken av nedskrivningarna respektive rättstvisten.

Exempel 18 b visar hur upplysningen kan utformas.

Noter till balansräkningen

Anläggningstillgångar

Lagtext

5 kap. 8 § första stycket ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar 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 upplysning om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.
— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd 18.8 Upplysningen om tillgångarnas anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestå av uppgift om tillgångarnas ingående och utgående anskaffningsvärden.

Allmänt råd 18.9 Har tillgångar anskaffats med offentligt bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

Kommentar Enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska en upplysning lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. I upplysningen ingår även tillgångar som är helt avskrivna förutsatt att de inte har uttrangerats.

Ett företag som upprättar en balansräkning i förkortad form slår samman vissa poster. Exempelvis får posten Maskiner och andra tekniska anläggningar och vissa andra poster slås samman till posten Materiella anläggningstillgångar. Upplysningarna om grunden för avskrivningarna ska dock lämnas för var och en av posterna, trots att de slagits samman till en enda post.

Exempel 18 c visar hur upplysningen kan utformas som en tabell.

Har tillgångar anskaffats med offentligt bidrag ska uppgiften om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet ska således anges efter avdrag för bidraget.

Fordringar

Lagtext

5 kap. 18 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om lånet som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta. Lag (2015:813)

Kommentar Ett företag som har lämnat lån till en styrelseledamot eller verkställande direktör ska lämna upplysningar om

- storleken av lämnade lån,
- huvudsakliga lånevillkor,
- räntesatser,
- under räkenskapsåret återbetalda belopp, samt
- vilken anknytning personen har till företaget.

Enligt 5 kap. 18 § sista meningen ÅRL ska upplysning lämnas om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det. Med avstått avses inte endast att företaget slutgiltigt och uttryckligen har eftergett fordran, utan även att företaget har underlåtit att kräva betalning.

Pågående arbete för annans räkning

Lagtext

5 kap. 5 § andra stycket ÅRL

Består avvikelsen i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 18.10 Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln, se punkterna 6.22 och 6.23, ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana pågående uppdrag lämna upplysning om
- a) aktiverade nedlagda utgifter, och
 - b) fakturerat belopp.

Om aktiverade nedlagda utgifter är större än fakturerat belopp ska upplysning enligt första stycket lämnas till tillgångsposten Pågående arbete för annans räkning. Om aktiverade nedlagda utgifter är mindre än fakturerat belopp ska upplysning lämnas till skuldposten Pågående arbete för annans räkning.

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) lämnas upplysningen i stället till posterna Varulager m.m. respektive Kortfristiga skulder.

Uppskrivningsfond

Lagtext

5 kap. 11 § ÅRL

Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade

skrivits upp. Lag (2015:813)

Kommentar Upplysningen om uppskrivningsfonden ska lämnas i en tabell eller liknande uppställning. Exempel 18 d visar hur upplysningen kan utformas.

Upplysningen enligt punkt 4 avser de totala anläggningstillgångarnas värde.

Uppskrivning av fastigheter ökar bundet eget kapital och påverkar därför inte det beskattningsbara resultatet, varför upplysningen om hur belopp som satts av till uppskrivningsfonden har behandlats skattemässigt enligt punkt 2 inte behöver lämnas eftersom det framgår av upplysningen om redovisningsprinciper att det allmänna rådet tillämpas.

Långfristiga skulder

Lagtext

5 kap. 13 § ÅRL

Om ett företag har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Kommentar Det är endast den del av skulden som ska betalas senare än fem år efter balansdagen som behöver anges.

En checkräkningskredit som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen, se punkt 17.5 andra stycket. Den del som bedöms som långfristig ingår dock inte i upplysningsplikten om skuldposter som ska betalas senare än fem år efter balansdagen.

För att underlätta en kreditanalys kan företaget lämna upplysning om avtalad men ej utnyttjad checkräkningskredit.

Ställda säkerheter och eventalförpliktelser

Ställda säkerheter

Lagtext

5 kap. 14 § ÅRL

Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form. Lag (2015:813)

Allmänt råd 18.11 De upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) om arten och formen för säkerheten är omsäkerheten är en

- a) företagsinteckning,
- b) fastighetsinteckning,
- c) tillgång med äganderättsförbehåll,
- d) belånad fordran, eller
- e) annan ställd säkerhet.

- Allmänt råd* 18.12 De upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) om omfattningen av säkerheterna är
- a) för respektive slag av inteckning, inteckningens belopp, och
 - b) för respektive slag av säkerhet enligt punkt 18.11 c–e, tillgångens redovisade värde.

Kommentar Bestämmelsen omfattar såväl panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder, avsättningar och eventualförpliktelser som säkerheter ställda till förmån för någon annan, t.ex. för någon annans skuld. Någon uppdelning mellan dem behöver inte göras.

Andra ställda säkerheter kan t.ex. vara värdet på kapitalförsäkringar eller andra tillgångar som ställts som säkerhet för pensionsåtaganden.

Den upplysning som ska lämnas beträffande omfattningen av säkerheterna är, när en tillgång är ställd som säkerhet, tillgångens redovisade värde. När säkerhet har ställts i form av en inteckning ska, för respektive slag av inteckning, upplysningen i stället avse de ställda säkerheternas belopp. Nedan visas vilket belopp som ska anges för respektive säkerhet.

Post	Upplysning lämnas om
Företagsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)
Fastighetsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde

Exempel 18 e visar hur upplysningen kan utformas.

Eventualförpliktelser

Lagtext 5 kap. 15 § ÅRL
Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 18.13 En eventualförpliktelse är ett *möjligt* åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler för vilket

- a) ett utflöde av resurser förväntas endast om en eller flera andra händelser också inträffar,
- b) det är osäkert om dessa framtida händelser kommer att inträffa, och
- c) det ligger utanför företagets kontroll om händelserna kommer att inträffa.

En eventualförpliktelse är också ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler som inte har redovisats som skuld eller avsättning på grund av att

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

En eventualförpliktelse är även ett informellt åtagande som uppfyller villkoren i första eller andra stycket.

- Allmänt råd* 18.14 En upplysningenligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska alltid lämnas om företaget
- a) har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller
 - b) är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Kommentar Ett åtagande ska redovisas som skuld eller avsättning eller upplysas om som eventualförpliktelse. Skulder behandlas i kapitel 17 och avsättningar i kapitel 16. Är samtliga villkor för att redovisa en skuld, se punkt 17.2, eller avsättning, se punkt 16.2, inte uppfyllda ska företaget lämna upplysning om åtagandet som eventualförpliktelse.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är – åtagandet kan vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt.

Eventualförpliktelser är ett sammanfattande begrepp för garantier, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen.

Med garantier och ekonomiska åtaganden avses åtaganden som företaget självmant har åtagit sig. Ett företag kan exempelvis ha ställt ut garantier som det erfarenhetsmässigt vet normalt inte behöver infrias och därför inte redovisar som en avsättning eller skuld. Förekomsten av sådana garantier och summan av dem ska då i stället ingå i upplysningen om eventualförpliktelser.

Med eventuella förpliktelser avses åtaganden som företaget inte självmant har åtagit sig, exempelvis ett verksamhetsansvar enligt lag eller ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar. Det kan t.ex. vara nödvändigt att lämna upplysning om företagets möjliga ansvar vid miljöfarlig verksamhet eller det potentiella betalningsansvar företaget har med anledning av en pågående skadeståndstvist.

Företaget kan ha åtaganden till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, men det kan även ha informella förpliktelse. En informell förpliktelse är ett åtagande till följd av att företaget på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, och därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

Det är summan av företagets eventualförpliktelser som ska anges i upplysningen. Förpliktelsernas art och form behöver inte anges.

- Allmänt råd* 18.15 Det belopp som ska ingå i upplysningen är
- a) för eventualförpliktelser enligt punkt 18.13, den bästa uppskattningen av åtagandet,
 - b) för eventualförpliktelser enligt punkt 18.14 a, värdet av åtagandet, och
 - c) för eventualförpliktelser enligt punkt 18.14 b, summan av det andra företagets skulder och avsättningar på balansdagen.
- Allmänt råd* 18.16 Eventualförpliktelser får inte nuvärdeberäknas.
- Allmänt råd* 18.17 Om företaget har eventualförpliktelser som inte kan bestämmas till belopp ska upplysning lämnas om att det finns en eventualförpliktelse.

Säkerheter, åtaganden m.m. till förmån för styrelseledamot m.fl.

Lagtext

5 kap. 18 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om lånet som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta. Lag (2015:813)

- Kommentar* Företag som ställt säkerhet eller garantier eller gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en styrelseledamot eller verkställande direktören ska lämna upplysning om
- arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden,
 - beloppet av de lån som säkerheter ställts för, samt
 - vilken anknytning personen har till företaget.

Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster

Lagtext 3 kap. 4 § första stycket andra meningen ÅRL
 – – – Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.
 – – – Lag (2015:813)

Kommentar Ett exempel på när upplysning ska lämnas är när ett banklån består av både en lång- och en kortfristig del och därför redovisas under både långfristiga och kortfristiga skulder i balansräkningen.

Även i det fall ett åtagande består av olika delar som redovisas som skuld respektive avsättning ska en upplysning lämnas.

Exempel 18 f visar hur upplysningen kan utformas.

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Lagtext 5 kap. 22 § ÅRL
 Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska företaget lämna upplysningar om dessa. Upplysningarna ska omfatta arten och den ekonomiska effekten av händelserna. Lag (2015:813)

Allmänt råd 18.18 Med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses
 a) beslutade viktiga förändringar i verksamheten,
 b) för företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat, och
 c) den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

Kommentar Exempel på viktiga förändringar i verksamheten är köp och försäljning av dotterföretag, fusion, etablering eller nedläggning av rörelse- eller produktgrenar, ingångna större avtal och större investeringar. Information om planerade förändringar behöver bara lämnas om definitivt beslut fattats. Detsamma gäller om företaget lämnat ett anbud men osäkerhet råder om affären kommer till stånd.

För företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat är t.ex. faktorer avseende marknaden, miljön, råvaruförsörjningen, räntor eller valutakurser. Se exempel 16 b om skattetvist.

Exempel på när företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet är att fråga uppkommit om företaget ska gå i likvidation eller försättas i konkurs.

Upplysningarna om arten och den ekonomiska effekten av händelserna ska anges oavsett om effekten är positiv eller negativ.

Händelser som har inträffat efter räkenskapsårets utgång kan vara av det slaget att upplysning även behöver lämnas i förvaltningsberättelsen.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

Lagtext

5 kap. 17 § första stycket 1 ÅRL

Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och – – – Lag (2015:813).

Allmänt råd

- 18.19 Sådan uppgift som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 17 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska ange
- a) vilket slags arrangemang det är fråga om, och
 - b) de kommersiella skäl som företaget har för att ägna sig åt arrangemanget.

Kommentar

För att upplysningsskyldigheten ska inträda krävs att arrangemangen i något ekonomiskt relevant avseende har påtagliga konsekvenser för företaget. Det krävs vidare att uppgifter om riskerna eller fördelarna med arrangemangen är nödvändiga för att bedöma företagets ställning. I vad mån så är fallet får bedömas främst med hänsyn till det ekonomiska värdet ställt i relation till omfattningen av företagets arrangemang i övrigt. Uppgifterna ska vara av sådan karaktär att de kan antas ha betydelse för en utomståendes möjligheter att fatta välgrundade beslut med avseende på företaget, t.ex. i samband med en investering.

Särskilda regler för aktiebolag

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Allmänt råd

- 18.20 I ett aktiebolag avses med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) även den omständigheten att företaget har upprättat kontrollbalansräkning eller är skyldig att göra det.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Kommentar

Enligt punkt 18.18 a avses med händelser av väsentlig betydelse bl.a. beslutade viktiga förändringar i verksamheten. Exempel på viktiga förändringar i verksamheten är ingångna större avtal och större investeringar. För bostadsrättsföreningar kan t.ex. stambyte vara en sådan större investering som det ska informeras om i förvaltningsberättelsen. Även större avgiftsändringar kan omfattas.

Särskilda regler för stiftelser

Utdelning

- Allmänt råd* 18.21 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.22 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från övriga företag som det finns ett ägarintresse i.
- Kommentar* Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11. Ett ägarintresse i ett företag som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag är ett så kallat ägarintresse i övriga företag.

Eventualförpliktelser

- Kommentar* Det förekommer att stiftelser gör utfästelser om anslag som ska betalas ut under flera år, t.ex. för finansiering av en professur eller återkommande symposier. Om utfästelsen gjorts beroende av att anslag ska utgå ur framtida avkastning, redovisas anslagen som kostnad i takt med att villkoret uppfylls. Upplysning ska lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventualförpliktelser i kapitel 18.

*Särskilda regler för ideella föreningar***Medelantalet anställda**

- Kommentar* Enligt punkt 18.7 ska medelantalet anställda beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden. Av det allmänna rådet framgår att sådana anställda som under året uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken inte ska räknas med.

*Särskilda regler för samfällighetsföreningar***Underhålls- och förnyelsefond**

- Allmänt råd* 18.22 En samfällighetsförening som enligt 19 § andra stycket lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter ska avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse ska lämna upplysning om storleken på fonden.

*Särskilda regler för enskild näringsverksamhet***Ställda säkerheter**

- Kommentar* Även säkerhet i t.ex. en näringsfastighet som en enskild näringsidkare ställt för en privat skuld omfattas av upplysningskravet om omfattning, art och form på ställda säkerheter i 5 kap. 14 § ÅRL och punkterna 18.11 och 18.12.

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

gemensamt styrda företag

Kapitel 19 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Tillämpning

Allmänt råd 19.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett företag redovisar andelar i ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Kapitlet ska också tillämpas på noter som ett företag som ingår i en koncern ska lämna i årsredovisningen.

Särskilda regler finns för

- a) handelsbolag i punkt 19.19,
- b) stiftelser i punkt 19.20, och
- c) enskilda näringsidkare i punkt 19.21.

Kommentar Kapitlet behandlar hur ett företags innehav av andelar i koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag ska värderas, när resultateffekter till följd av innehavet ska redovisas samt vilka upplysningar som ska lämnas.

Fordringar på och skulder till koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt reglerna i kapitel 11, 13 och 17.

I resultaträkningsuppställningen och balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i vilka poster.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en koncern?

Lagtext

1 kap. 4 § ÄRL

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. Lag (1999:1112)

Kommentar Begreppen moderföretag, dotterföretag och koncernföretag definieras i 1 kap. 4 § ÅRL. Med *moderföretag* avses ett företag som har ett sådant bestämmande inflytande över en annan juridisk person som beskrivs i nämnda paragraf. Med *dotterföretag* avses ett företag i vilket ett moderföretag direkt eller via andra dotterföretag har ett bestämmande inflytande. Med *koncernföretag* avses moderföretag och dotterföretag som ingår i samma koncern, dvs. även ”systerföretag” till dotterföretag.

Dotterföretag kan både vara direkt och indirekt ägda. Ett indirekt ägt dotterföretag, även kallat dotterdotterföretag, är ett företag över vilket ett av moderföretaget direkt ägt dotterföretag ensamt eller tillsammans med andra koncernföretag har ett bestämmande inflytande. Intresseföretag är inte koncernföretag.

Vad är ett intresseföretag?

Lagtext

1 kap. 5 § ÅRL

Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.

Innehar ett företag minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna. Lag (2015:813)

Lagtext

1 kap. 4 a § ÅRL

Med ägarintresse avses i denna lag ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna. Lag (2015:813)

Kommentar Begreppet intresseföretag definieras i 1 kap. 5 § ÅRL. Bedömningen av om det är ett intresseföretag baseras på andelsinnehavarens egentliga inflytande i ett företag som det har ett ägarintresse i. Innehar företaget minst 20 procent av rösterna anses företaget ha ett sådant betydande inflytande att det ägda företaget ska betraktas som ett intresseföretag, om inte annat framgår av

omständigheterna.

Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL. Innehar ett företaget minst 20 procent av kapitalet i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening anses innehavet utgöra ett ägarintresse, om inte annat framgår av omständigheterna. Behållningen på delägarnas kapitalkonton i ett handelsbolag kan inte ligga till grund för prövningen av vem som enligt presumptionsregeln har ett ägarintresse i handelsbolaget. Däremot kan ett innehav i ett handelsbolag vara ett ägarintresse på grund av att avsikten med innehavet är att främja verksamheten i ägarföretaget.

Gemensamma regler för bestämning av koncernföretag och intresseföretag

Lagtext

1 kap. 6 § ÅRL

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning. Lag (1999:1112)

Kommentar

Vid en prövning om ett koncern- eller intresseföretagsförhållande föreligger, ska enligt 1 kap. 6 § ÅRL i vissa fall bortses från eller hänsyn tas till rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för annans räkning. Rättigheterna ska anses tillkomma den juridiska eller fysiska person för vilkens räkning personen handlar. Att handla i eget namn men för annans räkning omfattar, förutom rena bulvanskap, de fall när den som röstar innehar aktierna eller andelarna som säkerhet och utövar rösträtten etc. enligt mottagna instruktioner.

Vid prövningen ska det totala antalet röster i det ägda företaget minskas med det antal röster som motsvarar de andelar som det ägda företaget äger i sig självt eller som ägs av dess dotterföretag. Andelar i dotterföretag eller intresseföretag som innehas av någon som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets räkning, ska undantas vid beräkningen.

Vad är ett gemensamt styrt företag?

Lagtext

1 kap. 5 a § ÅRL

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. Lag (2015:813)

Kommentar

Definitionen tar sikte på situationen att två eller flera parter sluter ett avtal som innebär att verksamheten i ett annat företag ska styras gemensamt. Ett gemensamt bestämmande inflytande föreligger när styrningen av det samägda företaget kräver samtycke från samtliga parter som utövar inflytande över

företaget.

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas om företaget äger andelar i det gemensamt styrda företaget.

Vilka moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning?

Lagtext

7 kap. 3 § ÅRL

Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning. Lag (2009:34)

Kommentar

Vad som är en mindre koncern framgår av 1 kap. 3 § ÅRL, se kapitel 1.

Moderföretag som frivilligt väljer att upprätta en koncernredovisning får inte tillämpa det allmänna rådet, se punkt 1.1.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

Allmänt råd

19.2 Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är normalt anläggningstillgångar. Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är omsättningstillgångar endast om det vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år.

Kommentar

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är normalt en finansiell anläggningstillgång. Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag ska redovisas som en omsättningstillgång under rubriken Kortfristiga placeringar endast om det redan vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år.

Allmänt råd

19.3 Andelar i intresseföretag är anläggningstillgångar.

Kommentar

Andelar i ett intresseföretag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse, se 1 kap. 4 a § ÅRL.

Anskaffningsvärde och redovisat värde

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

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

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Ett exempel på utgifter direkt hänförliga till förvärvet är externa arvoden som har ett direkt samband med köpet.

Vid förvärv av andelar i handelsbolag, är utgångspunkten insats eller

köpeskilling.

- Allmänt råd* 19.4 Erhållen insatsemission på andel i koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrt företag ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.
- Allmänt råd* 19.5 Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges, får tillskottet redovisas på balansdagen.
- När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.
- Kommentar* I samband med att aktieägartillskott lämnas kan en nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.
- Erhållna aktieägartillskott i aktiebolag ska redovisas som fritt eget kapital, se kapitel 15.
- Allmänt råd* 19.6 Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. Ett negativt värde ska redovisas som en skuld till handelsbolaget.
- Kommentar* Ett företag som är delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat. Resultatet framgår av företagets inkomstdeklaration.

Nedskrivning

- Lagtext* 4 kap. 5 § första, andra och fjärde styckena ÅRL
- Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.
- En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.
- — —
- Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 19.7 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning.

- Kommentar* Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska anläggningstillgångar skrivas ned om värdenedgången kan antas vara bestående. För andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag som är anläggningstillgång och andelar i intresseföretag kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket samma lag får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.
- Allmänt råd* 19.8 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.
- Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.
- Kommentar* Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.
- Se även exempel 11 g–11 i.
- Allmänt råd* 19.9 Andelar i ett koncernföretag och ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Återföring av nedskrivning

- Lagtext* 4 kap. 5 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket ÅRL
— — —
En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den.— — —
Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

- Allmänt råd* 19.10 En nedskrivning ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat

jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen.

Kommentar Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen (35 000 kronor) återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får endast 25 000 kronor återföras. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första och tredje styckena ÅRL

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

— — —

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.

— — — Lag (2011:1554)

Allmänt råd 19.11 Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är omsättningstillgång beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.

Kommentar Innehar företaget andelar i koncernföretag eller gemensamt styrda företag som företaget redan vid anskaffningstillfället beslutat sälja vidare ska dessa, liksom andra omsättningstillgångar, redovisas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Kortfristiga fordringar på koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt punkterna 13.4–13.6 och skulder till koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt reglerna i kapitel 17. Av balansräkningsuppställningen i punkt 4.7 framgår att dessa fordringar och skulder ska redovisas i egna poster.

Uppskrivning

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL

Ett aktiebolags 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 aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.
-- -- Lag (2015:813)

Allmänt råd 19.12 Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar Eftersom det allmänna rådet bygger bl.a. på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2.

När sker redovisning i resultaträkningen?

Kommentar Av punkt 9.4 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.

Realisationsvinster och realisationsförluster vid försäljning av andelar i koncern- och intresseföretag och gemensamt styrda företag beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet på de sålda andelarna.

Allmänt råd 19.13 Vinstutdelning på andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska redovisas som intäkt. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

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

Kommentar Enligt andra stycket i punkten har ett moderföretag möjlighet att redovisa så kallad anteciperad utdelning. Anteciperingen som sådan har inte någon civilrättslig verkan.

Allmänt råd 19.14 Erhållen insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Allmänt råd 19.15 Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

Kommentar Av kapitel 4 framgår att koncernbidrag ska redovisas som en bokslutsdisposition

i resultaträkningen.

Noter

Noter till resultaträkningen

- Allmänt råd* 19.16 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag.
- Allmänt råd* 19.17 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång.
- Allmänt råd* 19.18 Upplysning ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag.
- Kommentar* Enligt bilaga 2 till ÅRL (Uppställningsform för resultaträkning) ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag.

Sammanställning över tilläggsupplysningar som ska lämnas till olika rubriker respektive poster i resultaträkningen:

Rubrik/Post	Tilläggsupplysning
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	Summan av totala ränteintäkter och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från långfristiga fordringar på koncernföretag.
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	Summan av totala ränteintäkter, liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från kortfristiga fordringar på koncernföretag samt realisationsresultat från försäljning av andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång.
Räntekostnader och liknande resultatposter	Summan av totala räntekostnader och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från skulder till koncernföretag.

Noter till balansräkningen

Lagtext

5 kap. 16 § ÅRL

Om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämna särskilda upplysningar om detta. Lag (2015:813)

Kommentar De särskilda upplysningarna om säkerheter eller åtaganden som gäller ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger ska lämnas på samma sätt som upplysningarna om säkerheter och åtaganden enligt 5 kap. 14 och 15 §§ ÅRL. Säkerheter ska anges till omfattning, art och form och åtaganden till ett totalbelopp, se punkterna 18.11–18.17.

Exempel 18 e visar hur upplysningen kan utformas.

Upplysning om moderföretag

Lagtext

5 kap. 21 § ÅRL

Ett företag som är dotterföretag ska lämna upplysningar om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. Lag (2015:813)

Särskilda regler för handelsbolag

Nedskrivning

Allmänt råd 19.19 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång i ett handelsbolag noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

Särskilda regler för stiftelser

Utdelning

Allmänt råd 19.20 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.22 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från koncernföretag respektive intresseföretag och gemensamt styrda företag.

Särskilda regler för enskilda näringsidkare

Nedskrivning

- Allmänt råd* 19.21 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång i enskild näringsverksamhet noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

- Kommentar* Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

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

Kapitel 20 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

Tillämpning

- Allmänt råd* 20.1 Detta kapitel behandlar vad som särskilt gäller första gången ett företag som tillämpat annan normgivning upprättar årsredovisning enligt detta allmänna råd.

Särskilda regler finns för

- a) aktiebolag i punkt 20.11,
- b) ekonomiska föreningar i punkt 20.12,
- c) handelsbolag i punkt 20.13,
- d) stiftelser i punkt 20.14,
- e) ideella föreningar i punkt 20.15,
- f) samfällighetsföreningar i punkt 20.16,
- g) enskild näringsverksamhet i punkterna 20.17–20.19, och
- h) filialer i punkt 20.20.

- Kommentar* Det kan finnas skillnader mellan de redovisningsnormer som ett företag tidigare har tillämpat och reglerna i det allmänna rådet. I detta kapitel behandlas vad som gäller första gången ett företag, som tidigare tillämpat annan normgivning, upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet, dvs. övergångsfrågor.

För ett nystartat företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet gäller inte

reglerna i kapitlet. Ett sådant företag tillämpar direkt reglerna i övriga kapitel.

De skattemässiga justeringar som kan bli aktuella till följd av de korrigeringar som ska göras mot ingående eget kapital anges under skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen för det första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpats.

Korrigeringar i ingående balans

Kommentar Vissa av skillnaderna, se punkterna 20.2–21.4, ska korrigeras mot ingående eget kapital. Föregående räkenskapsårs fastställda utgående balans är räkenskapsårets ingående balans. Korrigeringarna bokförs som en bokföringspost och följden blir en korrigerad ingående balans.

Tillgångar, skulder och avsättningar som inte får redovisas

Allmänt råd 20.2 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har en tillgång, skuld eller avsättning enligt nedan, ska redovisa följande korrigeringar mot ingående eget kapital.

Tillgång/Skuld/ Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång	Tillgångens ingående redovisade värde	Fond för utvecklingsutgifter Balanserat resultat, till den del fonden för utvecklingsutgifter inte täcker korrigeringen för kvarvarande redovisat värde eller i det fall det inte finns någon fond för utvecklingsutgifter
Materiell anläggnings-tillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Skuld till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Skuldens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Uppskjuten skattefordran	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat

Uppskjuten skatteskuld till följd av att en anläggningstillgång tidigare har skrivits upp	Avsättningens ingående redovisade värde	Uppskrivningsfond
Uppskjuten skatteskuld i andra fall än ovan	Avsättningens ingående redovisade värde	Balanserat resultat

Andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar ska inte redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat. Inte heller filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat. Korrigeringarna ska i stället redovisas på följande sätt:

- Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska redovisa korrigeringarna mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början.
- Övriga företag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
- Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

Kommentar Vissa tillgångar, skulder och avsättningar får inte redovisas enligt det allmänna rådet. Ett företag som har sådana i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret ska korrigera detta genom att bokföra de redovisade värdena mot ingående eget kapital.

Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet får enligt punkt 10.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång. Tillgångens ingående redovisade värde ska i aktiebolag och ekonomiska föreningar bokföras mot posten Fond för utvecklingsutgifter och/eller Balanserat resultat. I andra företag samt filialer ska det redovisade värdet bokföras enligt andra stycket i punkt 20.2. Fond för utvecklingsutgifter kan endast förekomma i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Leasingavtal som redovisats som finansiell leasing hos leasetagaren

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska enligt punkt 9.2 endast redovisa tillgångar som det äger. Det redovisade värdet på en materiell anläggningstillgång som redovisats som tillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.2. Även skulden som hör till avtalet ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.2.

Uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska inte

redovisa uppskjuten skatt, se punkterna 11.5, 13.3 och 16.4. Respektive redovisat värde ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.2. I det fall den uppskjutna skatteskulden härrör från att en anläggningstillgång skrivits upp bokförs den uppskjutna skatteskuldens redovisade värde mot uppskrivningsfond.

Tillgångar, skulder och avsättningar som tidigare inte har redovisats

Allmänt råd

20.3 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret inte har redovisat en tillgång, skuld eller avsättning som skulle ha redovisats enligt detta allmänna råd, ska redovisa följande korrigering mot ingående eget kapital.

Tillgång/Skuld/ Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Finansiell anläggningstillgång	Tillgångens värde beräknat enligt kapitel 11	Balanserat resultat
Åtagande	Avsättningens värde beräknat enligt kapitel 16	Balanserat resultat

Andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar ska inte redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat. Inte heller filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat. Korrigeringarna ska i stället redovisas på följande sätt:

- Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska redovisa korrigeringarna mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början.
- Övriga företag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
- Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

Kommentar

Ett företag kan ha en tillgång eller ett åtagande som enligt reglerna i kapitel 11 respektive 16 ska redovisas men som tidigare inte redovisats i balansräkningen. Det vanligaste exemplet är åtaganden för pensioner som har redovisats som eventalförpliktelse.

Det värde den finansiella tillgången skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 11 hade tillämpats ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.3.

Det värde avsättningen skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs

utgång om reglerna i kapitel 16 hade tillämpats ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.3.

Avsättning för pensionsåtaganden redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Andra avsättningar, t.ex. avsättning för särskild löneskatt om den särskilda löneskatten ska betalas först i samband med att pensionen betalas ut, redovisas i posten Övriga avsättningar.

Uppskrivna tillgångar samt värdering till verkligt värde

Allmänt råd

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

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

Andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar ska inte redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat. Inte heller filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Balanserat resultat. Korrigeringarna ska i stället redovisas på följande sätt:

- a) Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska redovisa korrigeringarna
 - a. mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början om korrigeringen avser transaktioner som tidigare redovisats mot fritt eget kapital, eller
 - b. mot posten Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början om korrigeringen avser transaktioner som tidigare redovisats mot bundet eget kapital.
- b) Övriga företag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital

vid räkenskapsårets början.

- c) Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

Kommentar *Andra uppskrivna anläggningstillgångar än byggnad och mark*

Aktiebolag och ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet får skriva upp byggnader och mark, se punkterna 10.39 och 11.24. Har andra anläggningstillgångar skrivits upp ska den kvarvarande uppskrivningen bokföras mot den del av uppskrivningsfonden som hör till den uppskrivna tillgången. Täcker inte uppskrivningsfonden korrigeringen ska resterande del bokföras mot posten Balanserat resultat.

Finansiella instrument värderade till verkligt värde

Enligt punkterna 11.7 och 14.4 får ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella instrument till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL. Med tillgångar som är värderade till verkligt värde avses inte uppskrivna tillgångar. Har finansiella instrument värderats till verkligt värde ska skillnaden mellan det verkliga värdet och värdet enligt kapitel 11, 14 respektive 17 bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.4 eller, i förekommande fall, mot fonden för verkligt värde.

Ingen korrigering i ingående balans

- Allmänt råd* 20.5 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar värderade enligt nedan, ska inte redovisa några korrigeringar:
- a. egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärden inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 10.13 a–f,
 - b. byggnad och mark som tidigare har skrivits upp,
 - c. varulager med anskaffningsvärden som inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 12.12.

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

- Allmänt råd* 20.6 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i punkterna 20.2–20.5, ska inte redovisa några korrigeringar för dessa. Sådana tillgångar, skulder eller avsättningar ska värderas enligt reglerna i detta allmänna råd.

Kommentar Utöver de skillnader som tas upp i punkterna 20.2–20.4 kan det finnas ytterligare skillnader. Någon korrigering av dessa skillnader ska inte göras vid övergången.

Punkt 20.5 tar upp tillgångar i vilkas värde ingår utgifter eller sådana uppskrivningar som inte är möjliga enligt det allmänna rådet. Av förenklingsskäl

ska ingen korrigering göras, vare sig i ingående eller utgående balans. Anskaffningsvärdena respektive de uppskrivna värdena är även fortsättningsvis grund för värderingen av tillgångarna. Detta gäller endast sådana tillgångar som har anskaffats tidigare räkenskapsår.

Punkt 20.6 innebär att tillgångar som tidigare har aktiverats och som omfattas av punkten utgör tillgångar som får redovisas även efter övergången till det allmänna rådet. Den ingående balansen det första räkenskapsåret det allmänna rådet tillämpas motsvarar således den utgående balansen för det sista året då äldre normgivning tillämpades. Det gäller t.ex. tillkommande utgifter som har aktiverats som en tillgång med stöd av äldre normgivning, antingen som en separat avskrivningsenhet eller som del av anskaffningsvärdet för t.ex. en byggnad. Tillgångar som aktiverats som en separat avskrivningsenhet skrivs även fortsättningsvis av med separat avskrivningsplan.

För tillgångar och skulder som värderas om varje år, t.ex. förutbetalda intäkter och kostnader och avsättningar, blir följden av punkt 20.6 att skillnader mellan värderingen i föregående räkenskapsårs utgående balans och värdering enligt det allmänna rådet får effekt på räkenskapsårets resultat.

Jämförelsetal

Balansräkning, resultaträkning och noter

Lagtext

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

— — — Lag (2015:813)

Allmänt råd

20.7 Ett företag, som det närmast föregående räkenskapsåret har en uppställningsform för resultaträkningen och balansräkningen som stämmer överens med detta allmänna råd och som inte ska redovisa korrigering enligt punkterna 20.2–20.4, ska lämna jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.10 på sätt som anges i samma punkt.

Allmänt råd

20.8 Andra företag än de som omfattas av punkt 20.7 behöver inte räkna om jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.10.

Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen.

Väljer företaget att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.10.

Kommentar Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska upprätta en kostnadsslagsindelad resultaträkning enligt reglerna i det allmänna rådet. De företag som vill fortsätta använda funktionsindelad resultaträkning kan därför inte upprätta årsredovisningen enligt det allmänna rådet. Företag som tidigare har upprättat en annan kostnadsslagsindelad resultaträkning än som följer av det allmänna rådet eller en funktionsindelad resultaträkning kan övergå till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet.

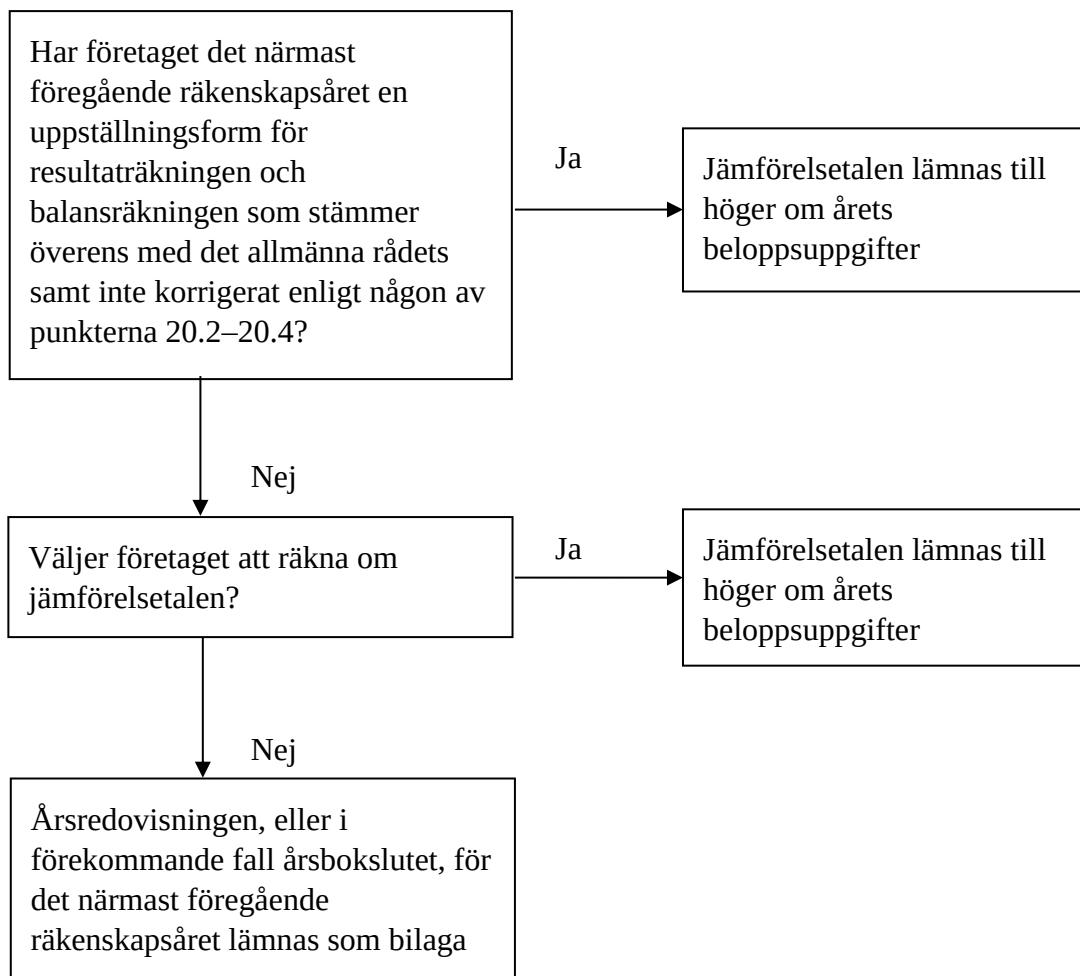
Enligt 3 kap. 5 § ÅRL ska jämförelsetal för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas till beloppsuppgifter i balansräkningen och resultaträkningen, se kapitel 3.

Ett företag, som det närmast föregående räkenskapsåret har tillämpat en uppställningsform för resultaträkningen eller balansräkningen som stämmer överens med det allmänna rådets och som inte heller redovisat någon korrigering i ingående eget kapital enligt punkterna 20.2–20.4, ska lämna jämförelsetalen på sätt som anges i punkt 3.10, dvs. till höger om årets beloppsuppgifter, se punkt 20.7.

Enligt punkt 20.8 behöver av förenklingsskäl andra företag än de som anges i föregående stycke inte räkna om jämförelsetalen. Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen, eller årsbokslutet om ett sådant upprättades, för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen. Väljer företaget att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.10, dvs. till höger om årets beloppsuppgifter.

För företag som inte räknar om jämförelsetalen finns ett notkrav i 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL, se punkt 20.10.

Nedan finns ett schema över de sätt jämförelsetalen kan lämnas första räkenskapsåret årsredovisning upprättas enligt det allmänna rådet.



Flerårsöversikt

Allmänt råd 20.9 De uppgifter som ska lämnas i förvaltningsberättelsen enligt punkt 5.5 första stycket och som avser tidigare räkenskapsår behöver inte räknas om.

Kommentar Förvaltningsberättelsen ska enligt 6 kap. 1 § ÅRL innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. För att uppfylla detta krav ska företaget enligt punkt 5.5 första stycket för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om nettoomsättning, resultat efter finansiella poster och soliditet.

De tre nyckeltal som ska lämnas enligt punkt 5.5 och som avser räkenskapsår innan företaget har börjat tillämpa det allmänna rådet behöver inte räknas om.

Noter

Redovisningsprinciper

Allmänt råd 20.10 Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.

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

Kommentar Enligt 5 kap. 4 § ÅRL ska ett företag ange principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Genom att lämna upplysning om att årsredovisningslagen och det allmänna rådet tillämpas får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsredovisningen, se punkt 18.3 a.

Av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL följer att mindre företag bl.a. inte behöver räkna om jämförelsetalen för det närmast föregående räkenskapsåret under förutsättning att de upplyser om den bristande jämförbarheten. Övergången till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet kan innebära att det blir en bristande jämförbarhet mellan det första räkenskapsåret och det närmast föregående. Detta kan gälla både i de fall jämförelsetalen har räknats om och i de fall de inte har räknats om eftersom det i vissa fall inte ska redovisas några korrigeringar, se punkt 20.6. Viss påverkan på resultatet kan därför förekomma det första räkenskapsåret som årsredovisningen upprättas enligt det allmänna rådet. Därför ska det upplysas om den bristande jämförbarheten första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpas.

Företaget ska därför, första räkenskapsåret som årsredovisningen upprättas enligt det allmänna rådet, ange att det allmänna rådet tillämpas första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.

Ett företag som lämnar årsredovisningen, eller årsbokslutet om ett sådant upprättades, för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska, utöver de uppgifter som anges ovan, även upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, lämnas som bilaga.

För företag som lämnar jämförelsetalen till höger, se punkterna 20.7 och 20.8 första och tredje styckena, kan upplysningen som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL och punkt 18.3 a t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.”

För företag som lämnar årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga, se punkt 20.8 första och andra styckena, kan den upplysning som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket och punkt 18.3 a t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen/årsbokslutet för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.”

Särskilda regler för aktiebolag

Förvaltningsberättelsen – Specifikation av förändringar i eget kapital

- Allmänt råd* 20.11 Ett aktiebolag ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering på egen rad i specifikationen av förändringar i eget kapital.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Förvaltningsberättelsen – Specifikation av förändringar i eget kapital

- Allmänt råd* 20.12 En ekonomisk förening ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering på egen rad i specifikationen av förändringar i eget kapital.

Särskilda regler för handelsbolag

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- Allmänt råd* 20.13 Ett handelsbolag ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Särskilda regler för stiftelser

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- Allmänt råd* 20.14 En stiftelse ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

En stiftelse som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post

- a) under rubriken Fritt eget kapital för korrigeringar som avser transaktioner som tidigare redovisats mot fritt eget kapital, och
- b) under rubriken Bundet eget kapital för korrigeringar som avser transaktioner som tidigare redovisats mot bundet eget kapital.

Särskilda regler för ideella föreningar

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- Allmänt råd* 20.15 En ideell förening ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- Allmänt råd* 20.16 En samfällighetsförening ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Tillgångar, skulder, avsättningar och obeskattade reserver som inte får redovisas

- Allmänt råd* 20.17 Om en enskild näringsidkare i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har en tillgång, skuld eller avsättning som inte får redovisas enligt punkterna 9.21, 9.22 och 17.11–17.13 ska näringsidkaren korrigera tillgångens eller skuldens ingående redovisade värde mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Tillgångar och skulder som tidigare inte har redovisats

- Allmänt råd* 20.18 Om en enskild näringsidkare i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret inte har redovisat en tillgång som ska redovisas enligt punkt 9.23 eller en skuld som ska redovisas enligt punkt 17.11 eller 17.12, ska näringsidkaren redovisa tillgångens eller skuldens värde beräknat enligt kapitel 9 respektive 17 mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Om en enskild näringsidkare väljer att redovisa en tillgång som får redovisas enligt någon av punkterna 9.24–9.26 men som inte har redovisats i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret, ska näringsidkaren redovisa tillgångens värde beräknat enligt kapitel 9 mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- Allmänt råd* 20.19 En enskild näringsverksamhet ska ange förändringar i ingående eget

kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Särskilda regler för filialer

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

- Allmänt råd* 20.20 En filial ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Exempel – Korrigeringar i ett aktiebolag

- Förutsättningar* Ett aktiebolag avser att börja tillämpa det allmänna rådet vid upprättandet av årsredovisningen för år 2.

I den utgående balansen för år 1 har företaget redovisat följande:

- Egenupparbetad immateriell tillgång (utveckling) 40 000
- Fond för utvecklingsutgifter 40 000

- Kvarvarande uppskrivning av maskin 50 000
- Kvarvarande uppskrivning av byggnad 100 000
- Kvarvarande uppskrivningsfond maskin 30 000
- Kvarvarande uppskrivningsfond byggnad 72 000
- Uppskjuten skatteskuld (uppskrivning av byggnad) 28 000

- Finansiella anläggningstillgångar med anskaffningsvärde 30 000 värderade till verkligt värde 45 000

- Anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång inkluderar aktiverad ränta med 10 000

- Aktiekapital 600 000
- Balanserat resultat 500 000
- Årets resultat (år 1) 300 000
- Årets resultat (år 2) 400 000

Företaget väljer att inte räkna om jämförelsetalen för år 1.

- Tänk så här* Enligt punkt 20.2 ska det redovisade värdet på den egenupparbetade immateriella anläggningstillgången bokas bort mot fonden för utvecklingsutgifter.

Vad gäller uppskrivningar är det, enligt punkt 20.4, endast uppskrivning av andra anläggningstillgångar än byggnader och mark som ska bokas bort. I första hand ska ombokningen ske mot uppskrivningsfonden. Resten bokas bort mot balanserat

resultat.

Enligt punkt 20.2 hanteras uppskjuten skatteskuld på motsvarande sätt.

För en finansiell anläggningstillgång bokas, enligt punkt 20.4, skillnaden mellan verkligt värde och det värde som ska redovisas enligt kapitel 11 mot balanserat resultat.

Enligt punkt 20.5 behöver ingen justering ske för den ränta som aktiverats i anskaffningsvärdet för den egentillverkade materiella anläggningstillgången.

Eftersom företaget har valt att inte räkna om jämförelsetalen för år 1 lämnas årsredovisningen för år 1 som bilaga, se punkt 20.8 andra stycket.

*Redovisa så här i
årsredovisningen*

I balansräkningen försvinner posterna Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten, Fond för utvecklingsutgifter och Uppskjuten skatteskuld. Maskiner och finansiella anläggningstillgångar värderas om.

Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Specifikation i förvaltningsberättelsen av förändringar i eget kapital

	Aktie- kapital	Upp- skriv- nings- fond	Fond för utveck- lingsut- gifter	Balan- serat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång enligt fastställd balansräkning	600 000	102 000	40 000	460 000	300 000	1 502 000
Korrigeringar vid övergång till BFNAR 201X:X						
Egen-			-40 000			-40 000

upparbetad immateriell tillgång						
Upp- skrivning av maskin		-30 000		-20 000		-50 000
Uppskjuten skatteskuld		+28 000				+28 000
Verkligt värde finansiell anläggnings- tillgång				-15 000		-15 000
Korrigerat belopp vid årets ingång	600 000	100 000		350 000	300 000	1 350 000
Resultat- disposition enligt bolags- stämman:						
Balanseras i ny räkning				300 000	-300 000	
Årets resultat					400 000	400 000
Belopp vid årets utgång	600 000	100 000	0	650 000	400 000	1 750 000

Referenser

Punkterna 20.2, 20.4 och 20.5, 20.10 och 20.11.

Exempel – Korrigeringar av ett åtagande om pension i ett handelsbolag

Förutsättningar

Ett handelsbolag avser att börja tillämpa det allmänna rådet vid upprättandet av årsredovisningen för år 2.

I årsredovisningen för år 1 lämnade företaget bl.a. upplysning om en eventalförpliktelse i form av ett åtagande om pension om 75 000 kr.

Företaget väljer att inte räkna om jämförelsetalen för år 1.

Tänk så här

Enligt punkten 20.3 ska ett åtagande som inte redovisats som avsättning bokas upp mot eget kapital.

Eftersom företaget har valt att inte räkna om jämförelsetalen för år 1 lämnas årsredovisningen för år 1 som bilaga, se punkt 20.8 andra stycket.

Redovisa så här i årsredovisningen

Upplysningen om eventalförpliktelsen ska inte längre lämnas. Under eget kapital redovisar företaget följande poster:

Eget kapital vid räkenskapsårets början	500 000
Korrigeringar vid övergång till BFNAR 201X:X	
Avsättningar för pensioner	-75 000
Insättningar eller uttag under året	-250 000
Årets resultat	+250 000
Eget kapital vid räkenskapsårets slut	425 000

Tilläggsupplysningar om redovisningsprinciper

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag, vilket innebär en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret, Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Referenser

Punkterna 20.3, 20.10 och 20.11.

Exempel

Exempel till kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

5 a – Flerårsöversikt i ett konsultföretag

Förutsättningar

Följande uppgifter framgår av företagets årsredovisningar.
Belopp i tkr.

	År 4	År 3	År 2	År 1
Nettoomsättning	3 200	3 525	3 445	3 400
Resultat efter finansiella poster	100	150	200	150
Totalt eget kapital	305	300	330	275
Obeskattade reserver	70	100	160	120
Balansomslutning	1 000	1 150	1 300	1 200

Skattesatsen aktuellt beskattningsår är 22 %.

Tänk så här

Enligt punkt 5.5 beräknas soliditeten som eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver i procent av balansomslutningen. Med en skattesats på 22 % blir soliditeten år 4: 35,96 % $((305 + (0,78 \times 70))/1\,000 \times 100)$.

Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

*Redovisa så här i
förvaltnings-
berättelsen*

Flerårsöversikt

	År 4	År 3	År 2	År 1
Nettoomsättning (tkr)	3 200	3 525	3 445	3 400
Resultat efter finansiella poster (tkr)	100	150	200	150
Soliditet	36 %	33 %	35 %	31 %

Referenser

Punkt 5.5

5 b – Upplysning om förändringar i eget kapital i ett aktiebolag

Förutsättningar

Vid årets ingång består företagets egna kapital av de poster och belopp som anges vid Redovisa så här i årsredovisningen.

I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till vinstdisposition (belopp i kr):

Till bolagsstämmans förfogande står följande vinstmedel:	
Överkursfond	20 000
Balanserat resultat	450 000
Årets resultat	75 000
Totalt	545 000
Styrelsen och verkställande direktören föreslår att vinstmedlen disponeras enligt följande:	
Utdelning till ägarna	45 000
Balanseras i ny räkning	500 000
Totalt	545 000

Bolagsstämman beslutade i enlighet med styrelsens och verkställande direktörens förslag till vinstdisposition.

Under räkenskapsåret beslutades om en fondemission på 100 000 kr genom överföring av 20 000 kr från uppskrivningsfonden, 30 000 kr från reservfonden och 50 000 kr från balanserat resultat.

Dessutom genomfördes en nyemission i vilken 130 000 kr betalades in, varav 30 000 kr utgjorde överkurs.

Räkenskapsårets avskrivning på den tidigare uppskrivna tillgången är 10 000 kr.

Företagets redovisade förlust för räkenskapsåret uppgick till 15 000 kr.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Har företaget erhållit eller återbetalat aktieägartillskott specificeras detta på en egen rad.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Aktie- kapital	Uppskriv- ningsfond	Reserv- fond	Överkurs- fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	100 000	50 000	20 000	450 000	75 000	795 000

Resultat- disposition enligt bolags- stämman:							
Utdelning					-45 000		-45 000
Balanseras i ny räkning		-20 000		95 000		-75 000	
Fondemission	100 000	-20 000	-30 000		-50 000		
Nyemission	100 000			30 000			130 000
Avskrivn. resp. försäljn. av uppskriven tillgång		-10 000			10 000		
Årets resultat						-15 000	-15 000
Belopp vid årets utgång	300 000	70 000	20 000	30 000	460 000	-15 000	865 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5 c – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ekonomisk förening

Förutsättningar

Vid årets ingång består företagets egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till vinstdisposition (belopp i kr):

Till föreningsstämmans förfogande står följande vinstmedel:	
Balanserat resultat	450 000
Årets resultat	75 000
Totalt	545 000
Styrelsen föreslår att vinstmedlen disponeras enligt följande:	
Vinstutdelning (2 % på medlemsinsatser)	2 000
Insatsemission (5 % på medlemsinsatser)	5 000
Utdelning på förlagsinsatser	3 000

Till reservfonden avsätts	7 250
Balanseras i ny räkning	507 750
Totalt	525 000

Styrelsen hade beslutat om gottgörelse med 1 % i återbäring på gjorda inköp.

Återbäringen uppgick till 70 000 kr och belastade föregående års resultat.

Föreningsstämman beslutade i enlighet med styrelsens förslag till vinstdisposition.

Under innevarande räkenskapsår har medlemsinsatser återbetalats till medlemmar som avgått med sammanlagt 4 000 kr. Medlemsinsatser från nya medlemmar har betalats in med sammanlagt 5 000 kr.

Innevarande räkenskapsårs avskrivning på den tidigare uppskrivna tillgången är 10 000 kr.

Företagets redovisade förlust för räkenskapsåret uppgick till 15 000 kr.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Medlems- insatser	Förlags- insatser	Uppskriv- ningsfond	Reserv- fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	50 000	100 000	10 000	450 000	75 000	785 000
Resultat- disposition enligt förenings- stämman:							
Vinst- utdelning					-2 000		-2 000
Insats- emission	5 000				-5 000		
Utdelning på förlags- insatser					-3 000		-3 000

Avsättning till reserv fonden					7 250		-7 250
Balanseras i ny räkning						67 750	-67 750
Avskrivn. resp. försäljn. av uppskriven tillgång				-10 000		10 000	
Förändring medlems- insatser	1 000						1 000
Årets resultat							-15 000 -15 000
Belopp vid årets utgång	106 000	50 000	90 000	17 250	517 750	-15 000	766 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5d – Upplysning om förändringar i eget kapital i en bostadsrättsförening

Förutsättningar

Vid årets ingång består företagets egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

Fastighetens fasad har reparerats under föregående räkenskapsår för 895 000 kr. Reparationen har belastat föregående räkenskapsårs resultat.

Enligt bostadsrättsföreningens stadgar ska reservering göras till fond för yttre underhåll.

I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till resultatdisposition (belopp i kr):

Till föreningsstämmans förfogande står följande medel:	
Balanserat resultat	375 000
Årets resultat	-745 000
Totalt	-370 000
Styrelsen föreslår att medlen disponeras enligt följande:	

Reservering fond för yttre underhåll	135 000
Ianspråktagande av fond för yttre underhåll	-895 000
Balanseras i ny räkning	390 000
Totalt	-370 000

Föreningsstämman beslutade i enlighet med styrelsens förslag till resultatdisposition.

Under innevarande räkenskapsår har en tidigare hyresrätt upplåtits med bostadsrätt. Insatsen uppgick till 600 000 kr och upplåtelseavgiften till 1 200 000 kr.

Företagets redovisade vinst för räkenskapsåret uppgick till 140 000 kr.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Medlems- insatser	Upp- låtelse- avgifter	Fond för yttre underhåll	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	12 000 000		2 850 000	375 000	-745 000	14 480 000
Resultatdisposition enligt förenings- stämman:						
Reservering fond för yttre underhåll			135 000	-135 000		
Ianspråktagande av fond för yttre underhåll			-895 000	895 000		
Balanseras i ny räkning				-745 000	745 000	
Upplåtelse av ny bostadsrätt	600 000	1 200 000				1 800 000
Årets resultat					140 000	140 000
Belopp vid årets utgång	12 600 000	1 200 000	2 090 000	390 000	140 000	16 420 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Exempel till Kapitel 6 – Rörelseintäkter

6 a – Öppet köp

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag säljer en vara. Enligt avtalet eller enligt särskilda regler som gäller vid försäljningen (t.ex. vid hemförsäljning) har köparen rätt att inom en viss tid ångra köpet och få pengarna tillbaka (s.k. öppet köp).
<i>Tänk så här</i>	Förutom de risker som normalt finns vid en försäljning tillkommer vid s.k. öppet köp risken att köparen utnyttjar ångerrätten. Avgörande för hur detta ska redovisas blir hur stor risken är. Inom detaljhandeln är öppet köp vanligt och statistiken över hur många varor som lämnas tillbaka är god. Säljaren kan därför redovisa en intäkt vid försäljningen samt en avsättning för köparens ångerrätt.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	I årsredovisningen redovisas intäkten samma år som försäljningen även om öppet köp gäller. Prova om en avsättning för returerna ska göras enligt kapitel 16.
<i>Referenser</i>	Punkterna 6.6, 16.2 och 16.7

6 b – Försäljning av vara som innefattar installation

<i>Förutsättningar</i>	Försäljningsavtalet innehåller villkor att säljaren ska leverera och installera varan.
<i>Tänk så här</i>	Börja med att bestämma om installationen utgör en väsentlig del av försäljningsavtalet. Är installationen en mindre rutininsats ska den inte ses som en väsentlig del av varuförsäljningen varför hela försäljningen redovisas enligt reglerna för varuförsäljning. Är installationen det väsentliga ska varuförsäljningen redovisas enligt reglerna för tjänsteuppdrag. Kan installationen utföras direkt vid leverans är det normalt en mindre rutininsats varför intäkten redovisas när varan levererats även om installationen inte är utförd. Är installationen däremot en väsentlig del av varuförsäljningen redovisas intäkten först efter det att varan installerats.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Avvakta med att intäktsredovisa till dess varan installerats om inte installationen är en mindre rutininsats (t.ex. installation av en fabrikstestad tvättmaskin där installationen endast består i att ansluta el och vatten).
<i>Referenser</i>	Punkt 6.7

6 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag säljer en vara. I priset ingår rätt till service. Den del av priset som avser
------------------------	---

service är väsentlig och går att identifiera.

Tänk så här

Eftersom priset för service är väsentligt och går att identifiera ska intäkten från serviceavtalet redovisas skilt från huvudavtalet (försäljningsavtalet). Serviceavtalet är ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Det går inte att förutse att uppdraget innehåller någon aktivitet som är dominerande.

Redovisa så här i årsredovisningen

Inkomst som avser service redovisas som intäkt linjärt under avtalstiden. Den del som tjänats in under räkenskapsåret ska redovisas som intäkt i årsredovisningen.

Referenser

Punkterna 6.2 och 6.11

6 d – Uppdrag på löpande räkning

Förutsättningar

Ett konsultföretag har avtalat med en kund om att utföra ett tjänsteuppdrag fr.o.m. 1 juli år 1 t.o.m. 30 juni år 2. Konsultföretaget har rätt att fakturera 500 kr per timme för utfört arbete månadsvis i efterskott. Den 31 december år 1 har konsultföretaget utfört arbete åt kunden med sammanlagt 50 timmar, varav 40 timmar har fakturerats medan 10 timmar som avser utfört arbete under december år 1 faktureras i januari år 2.

Tänk så här

Utfört uppdrag per 31/12	25 000 kr
Fakturerat per 31/12	<u>-20 000 kr</u>
Fordran	5 000 kr

Sammanställningen visar att konsultföretaget har en fordran på kunden som motsvarar värdet av det arbete som företaget utfört men inte fakturerat. Värdet på fordran uppgår till 5 000 kr eftersom företaget utfört 10 timmar arbete à 500 kr som inte fakturerats.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	År 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	25 000
Balansräkningen	31/12 år 1
<i>Kortfristiga fordringar</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5 000

Referenser

Punkterna 6.13 och 6.14

6 e – Uppdrag till fast pris

Förutsättningar

Ett konsultföretag har avtalat att utföra en tjänst till ett fast pris på 90 000 kr. Arbetet påbörjas år 1 och beräknas vara avslutat år 2. Av företagets anställda är det två personer som utför det aktuella arbetet. Deras månadslön är 25 000 kr respektive 18 000 kr. Företaget har i sin kalkyl beräknat att dessa kommer att utföra 100 timmar vardera på det aktuella uppdraget. Utlägg för resor beräknas till 15 000 kr. Därutöver tillkommer indirekta utgifter som beräknats till 30 % av lönekostnaden. (Dessa indirekta kostnader får räknas med när företaget bedömer färdigställande graden). Företaget beräknar utgiften för en arbetstimme enligt följande:

+	Månadslön/165 timmar (bedömd normal arbetstid)
+	Arbetsgivaravgifter 45 %
=	Total utgift per arbetstimme

Företagets totalt beräknade utgifter för att utföra uppdraget uppgår enligt nedanstående kalkyl till 64 140 kr vilket innebär en beräknad vinst på 25 860 kr.

Anställd A	100 tim. à 220 kr	22 000 kr
Anställd B	100 tim. à 158 kr	<u>15 800 kr</u>
		37 800 kr

Indirekta utgifter, 30 %	11 340 kr
Utgifter för resor	<u>15 000 kr</u>
	64 140 kr

Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter för resor registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt.

Anställd A	40 tim. à 220 kr	8 800 kr
Anställd B	70 tim. à 158 kr	<u>11 060 kr</u>
		19 860 kr

Indirekta utgifter, 30 %	5 958 kr
Utgifter för resor	<u>6 000 kr</u>
	31 818 kr

Företaget har delfakturerat kunden med 60 000 kr.

Under år 2 höjs anställd B:s månadslön till 18 250 kr och följande utgifter på det aktuella uppdraget registreras. Uppdraget slutfaktureras.

Anställd A	62 tim. à 220 kr	13 640 kr
Anställd B	29 tim. à 160 kr	<u>4 640 kr</u>
		18 280 kr

Indirekta utgifter, 30 %	5 484 kr
Utgifter för resor	<u>9 400 kr</u>

33 164 kr

*Tänk så här
(huvudregeln)*

Huvudregeln (successiv vinstavräkning)

År 1 beräknas först färdigställandegraden. I ett fall som detta beräknas normalt färdigställandegraden utifrån relationen mellan de utgifter som lagts ned i projektet på balansdagen och de totala projektutgifterna. Färdigställandegraden blir 49,6 % (31 818/64 140).

Därefter beräknas den nettoomsättning som ska redovisas genom att kontraktssumman multipliceras med färdigställandegraden.

Slutligen beräknas den fordran eller skuld företaget har till kunden genom att det belopp som redovisats som nettoomsättning till följd av uppdraget jämförs med vad företaget har fakturerat kunden. Skillnaden blir en fordran eller en skuld.

I resultaträkningen år 1 redovisas 44 640 kr ($90\,000 \times 0,496$) som nettoomsättning. Utgifter för personalkostnader och resor redovisas i resultaträkningen i respektive post. Den totala lönen redovisas i posten Personalkostnader. Att viss del av personalkostnaderna kan hänföras till just detta projekt har ingen betydelse för den externa redovisningen.

I balansräkningen år 1 ska företaget redovisa en skuld i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt på 15 360 kr som beräknas enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	44 640 kr
Fakturerat	<u>-60 000 kr</u>
Skuld	15 360 kr

År 2 är uppdraget färdigställt och resterande intäkter och kostnader redovisas.

*Redovisa så här i
årsredovisningen
(huvudregeln)*

Huvudregeln

Resultaträkningen	År 2	År 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Nettoomsättning	45 360	44 640
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	45 360	44 640
Rörelsekostnader		
Övriga externa kostnader	- 14 884	-11 958
Personalkostnader	- 18 280	-19 860
Summa rörelsekostnader	- 33 164	-31 818
Rörelseresultat	12 196	12 822

Balansräkningen **31/12 år 2** **31/12 år 1**

Kortfristiga skulder

Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0	15 360
-------------------------------------	---	--------

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

*Tänk så här
(alternativregeln)*

Alternativregeln (färdigställandemetoden)

Alternativregeln innebär att företaget vinstavräknar först när arbetet väsentligen är fullgjort. Av förutsättningarna framgår att företaget fullgjort cirka hälften av arbetet varför vinstavräkning inte ska göras år 1.

Fram till dess företaget vinstavräknar år 2 ska nedlagda utgifter minus fakturering till kund redovisas i posten Pågående arbete för annans räkning i balansräkningen. Företaget har år 1 fakturerat mer än vad de nedlagda utgifterna uppgår till varför en skuld redovisas i posten Pågående arbete för annans räkning under rubriken Kortfristiga skulder.

De utgifter som lagts ned i projektet på balansdagen år 1 ska tillgångsföras i balansräkningen samt redovisas som en justeringspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. I detta fall uppgår utgifterna till 31 818 kr. Någon nettoomsättning ska inte redovisas i och med att någon resultatavräkning inte ska göras.

År 2 är uppdraget fullgjort och ska vinstavräknas. Hela inkomsten från uppdraget redovisas som intäkt i posten Nettoomsättning. Föregående års aktiverade nedlagda utgifter återförs som en negativ justeringspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, i detta fall 31 818 kr.

De utgifter som lagts ned i projektet under år 1 respektive år 2 redovisas som kostnader respektive år. Detta gör att resultatet år 1 blir 0 (ingen vinstavräkning) och år 2 redovisas hela vinsten från uppdraget.

*Redovisa så här i
årsredovisningen
(alternativregeln)*

Alternativregeln

Resultaträkningen **År 2** **År 1**

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning	90 000	0
Förändring av lager av produkter i		

arbete, färdiga varor och pågående		
arbete för annans räkning	-31 818	31 818
Summa rörelseintäkter,		
lagerförändringar m.m.	58 182	31 818

Rörelsekostnader

Övriga externa kostnader	-14 884	-11 958
Personalkostnader	-18 280	-19 860
Summa rörelsekostnader	-33 164	-31 818

Rörelseresultat	25 018	0
------------------------	---------------	----------

Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
------------------------	-------------------	-------------------

Kortfristiga skulder

Pågående arbete för annans räkning	0	28 182
------------------------------------	---	--------

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.

Noter till balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
-----------------------------------	-------------------	-------------------

Pågående arbete för annans räkning

Fakturerat belopp	0	60 000
Aktiverade nedlagda utgifter	<u>0</u>	<u>-31 818</u>
Pågående arbete för annans räkning	0	28 182

Referenser

Huvudregeln: punkterna 6.15, 6.16, 6.17, 6.21 och 18.5

Alternativregeln: punkterna 6.15, 6.22–6.24, 18.5 och 18.10

6 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden

Förutsättningar

Ett tjänsteproducerande företag har avtalat att utföra ett arbete till ett fast pris på 100 000 kr. Arbetet påbörjas år 1 och beräknas vara avslutat år 2. Företaget beräknar de totala löneutgifterna till 40 000 kr och övriga direkta utgifter till 20 000 kr. Företaget beräknar de indirekta utgifterna till 25 % av lönen. Kalkylen är följande:

Total uppdragsinkomst	100 000 kr
Totala löneutgifter	-40 000 kr
Totala övriga utgifter	-20 000 kr
Indirekta utgifter	<u>-10 000 kr</u>
Uppdragsresultat	30 000 kr

Företaget tillämpar huvudregeln vid redovisning av pågående arbeten. Det aktuella uppdraget genomförs i fem faser. Varje fas kan ta olika lång tid, men utgör enligt företagets bedömning ungefär lika stor del av det totala projektet. Företaget har därför valt att beräkna färdigställandegraden utifrån hur långt respektive fas är fullgjord.

Vid utgången av år 1 är tre faser fullgjorda och av den fjärde fasen beräknas 25 % vara fullgjord. Företaget uppskattar färdigställandegraden till 65 % (3,25/5).

Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt:

Löneutgifter	12 600 kr
Övriga utgifter	15 850 kr
Indirekta utgifter	<u>3 150 kr</u>
Summa	31 600 kr

Företaget har delfakturerat kunden 60 000 kr.

Tänk så här

Färdigställandegraden har beräknats till 65 %.

Först beräknas det belopp som ska redovisas som nettoomsättning och därefter det belopp som ska redovisas som kostnad.

I resultaträkningen ska 65 000 kr ($100\,000 \times 0,65$) redovisas som nettoomsättning. Kostnaderna beräknas utifrån kalkylen och multipliceras med färdigställandegraden. Följande kostnader ska redovisas i resultaträkningen:

Lönekostnader ($40\,000 \times 0,65$)	26 000 kr
Övriga kostnader ($20\,000 \times 0,65$)	13 000 kr
Indirekta kostnader ($10\,000 \times 0,65$)	<u>6 500 kr</u>
Summa	45 500 kr

I balansräkningen ska en fordran på 5 000 kr redovisas i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	65 000 kr
Fakturerat	<u>-60 000 kr</u>
Fordran	5 000 kr

Vidare ska en skuld på 13 900 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen	45 500 kr
Årets utgifter	<u>-31 600 kr</u>

	Skuld	13 900 kr	
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Resultaträkningen		År 1
	Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
	Nettoomsättning	65 000	
	Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	65 000	
	Rörelsekostnader		
	Övriga externa kostnader	-19 500	
	Personalkostnader	-26 000	
	Summa rörelsekostnader	-45 500	
	Rörelseresultat	19 500	
	Balansräkningen		31/12 år 1
	Kortfristiga fordringar		
	Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5 000	
	Kortfristiga skulder		
	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	13 900	
	Noter om redovisningsprinciper		
	<i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i>		
	Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.		
<i>Referenser</i>	Punkterna 6.15, 6.16, 6.17, 6.21 och 18.5		
	6 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris		
<i>Förutsättningar</i>	Ett företag har ett pågående uppdrag där den avtalade uppdragsinkomsten uppgår till 1 200 000 kr. På balansdagen år 1 har företaget nedlagda utgifter på 1 100 000 kr. För att slutföra uppdraget behöver företaget lägga ner ytterligare 150 000 kr i utgifter för arbete. Företaget har inte fakturerat kunden några förskott.		
	Företagets förkalkyl:		
	Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr	
	Beräknade materialutgifter	-400 000 kr	
	Beräknade löneutgifter	<u>-550 000 kr</u>	

Beräknad vinst 250 000 kr

Vid utgången av år 1 fördelar sig nedlagda utgifter enligt följande:

Material	600 000 kr
Lön	<u>500 000 kr</u>
	1 100 000 kr

Företaget har räknat om kalkylen och konstaterar att uppdraget ger en förlust enligt följande:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Faktiska utgifter för material	-600 000 kr
Faktiska utgifter för lön	-500 000 kr
Tillkommande utgifter för lön	<u>-150 000 kr</u>
Beräknad förlust	-50 000 kr

*Tänk så här
(huvudregeln)*

Huvudregeln (succesiv vinstavräkning)

Färdigställandegraden beräknas som nedlagda utgifter i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget, dvs. 88 % (1 100 000/1 250 000). Som nettoomsättning redovisas 1 056 000 kr (1 200 000 × 0,88).

Eftersom uppdraget sannolikt kommer att leda till förlust ska hela den beräknade förlusten redovisas som kostnad. De totala kostnaderna blir 1 106 000 kr, dvs. 50 000 kr högre än intäkten.

I balansräkningen ska företaget redovisa en fordran i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt som beräknas enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	1 056 000 kr
Fakturerat	<u>-0 kr</u>
Fordran	1 056 000 kr

Vidare ska en skuld på 6 000 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen	1 106 000 kr
Årets utgifter	<u>-1 100 000 kr</u>
Skuld	6 000 kr

*Redovisa så här i
årsredovisningen
(huvudregeln)*

Huvudregeln

Resultaträkningen

År 1

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning	1 056 000
-----------------	-----------

**Summa rörelseintäkter,
lagerförändringar m.m.** **1 056 000**

Rörelsekostnader

Råvaror och förnödenheter -600 000

Personalkostnader -506 000

Summa rörelsekostnader -1 106 000

Rörelseresultat -50 000

Balansräkningen 31/12 år 1

Kortfristiga fordringar

Upparbetad men ej fakturerad intäkt 1 056 000

Kortfristiga skulder

Upplupna kostnader och
förutbetalda intäkter 6 000

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

*Tänk så här
(alternativregeln)*

Alternativregeln (färdigställandemetoden)

Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen.

Justeringsposten ska bestå av de utgifter under året som kan hänföras till uppdraget. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Justeringsposten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning blir 1 050 000 kr, dvs. nedlagda utgifter 1 100 000 kr med avdrag för beräknad förlust på 50 000 kr.

*Redovisa så här i
årsredovisningen
(alternativregeln)*

Alternativregeln

Resultaträkningen År 1

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning 0

Förändring av lager av produkter
i arbete, färdiga varor och pågående
arbete för annans räkning 1 050 000

**Summa rörelseintäkter,
lagerförändringar m.m. 1 050 000**

Rörelsekostnader

Råvaror och förnödenheter	-600 000
Personalkostnader	-500 000
Summa rörelsekostnader	-1 100 000

Rörelseresultat -50 000

Balansräkningen 31/12 år 1

Varulager m.m.

Pågående arbete för annans räkning 1 050 000

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.

Noter till balansräkningen

Pågående arbete för annans räkning

Aktiverade nedlagda utgifter	1 050 000
Fakturerat belopp	<u>0</u>
Pågående arbete för annans räkning	1 050 000

Referenser

Huvudregeln: punkterna 6.17, 6.19, 6.21 och 18.5

Alternativregeln: punkterna 6.23, 6.24 18.5 och 18.10

6 h – Royalty

Förutsättningar

Ett företag äger ett patent som upplåtits till ett annat företag mot ersättning i form av royalty. Royaltyn betalas när avtalet undertecknas (två femtedelar), under avtalstiden (ytterligare två femtedelar) och när avtalet löper ut (den sista femtedelen).

Tänk så här

Ett royaltyavtal som innebär att företaget får ett fast belopp i ersättning för att någon nyttjar patentet är redovisningsmässigt jämförbart med ett hyresavtal.

Redovisa så här i årsredovisningen

I årsredovisningarna redovisas royaltyinkomsterna linjärt under avtalsperioden.

Referenser

Punkt 6.26

6 i – Provision

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag är återförsäljare för en fristående tillverkares produkter. Företaget får provision med 10 % på varornas försäljningsvärde. Villkor för att få provision är att beställda varor verkligen levererats till slutkund, men slutkunden behöver inte ha betalat varorna. Under december år 1 besöker återförsäljaren kunder och tecknar avtal om försäljningar till ett försäljningsvärde av 200 000 kr. Beställningar och provisionsanspråk skickas till tillverkaren samma månad. I februari år 2 levereras varorna till slutkund och i juni år 2 betalas provisionen, 20 000 kr, till återförsäljaren.
<i>Tänk så här</i>	Återförsäljaren har enligt villkoren rätt till provision när tillverkaren levererat varorna till slutkunden, dvs. i februari år 2.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Provisionen ska intäktsredovisas hos återförsäljaren i den årsredovisning som upprättas närmast efter februari år 2. Upprättar återförsäljaren årsredovisning per den 30 april år 2 redovisas den beräknade provisionen i balansräkningen under rubriken Kortfristiga fordringar. Upprättar återförsäljaren årsredovisning per den 31 december år 1 redovisas varken intäkt från eller fordran för de aktuella försäljningarna.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.26

6 j – Försäljning av måltidskuponger

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag i restaurangbranschen säljer måltidskuponger som kan användas på företagets restaurang. Kuponger som sålts köps inte tillbaka och kunderna får inte heller några pengar tillbaka om de handlar för ett lägre belopp än det som står på kupongen.
<i>Tänk så här</i>	Till dess företaget har fullgjort sin prestation, dvs. serverat maten, är betalningen ett förskott. Först när kunden utnyttjat kupongen, giltighetstiden gått ut eller företaget med tillförlitlig statistik kan visa att kupongen inte kommer att användas, ska en intäkt redovisas.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	I årsredovisningen redovisas en skuld i posten Förskott från kunder som motsvarar betalningen för kuponger som fortfarande är giltiga och sannolikt kommer att utnyttjas. Intäkten redovisas när den tjänats in vilket är när kunden har utnyttjat kupongen, när kupongen enligt statistik sannolikt inte kommer att användas eller när kunden inte längre har rätt att använda kupongen.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.6

6 k – Försäljning av gymkort

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag i friskvårdsbranschen säljer årskort som ger innehavaren en rätt att under
------------------------	--

12 månader använda företagets anläggning.

Tänk så här

Inkomsten från ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod redovisas som intäkt linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten beräknas till den del av det avtalade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala överenskomna tidsperioden. Eftersom säljaren inte har fullgjort någon del av sin prestation endast genom att sälja årskortet är betalningen att betrakta som en förutbetalad intäkt. Intäkten redovisas linjärt allteftersom nyttjandetiden löper.

Redovisa så här i årsredovisningen

I årsredovisningen redovisas en intäkt som motsvarar den tid som kortet kunnat utnyttjas i förhållande till den totala nyttjandetiden (12 månader). Resterande del av inkomsten redovisas som en skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Referenser

Punkt 6.11

6 l – Gåva till visst ändamål under flera år

Förutsättningar

En ideell förening som frivilligt upprättar årsredovisning har under räkenskapsåret fått gåvor om totalt 200 000 kr, s.k. ändamålsbestämda medel, som ska användas till ett årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar. Föreningen har även tidigare räkenskapsår fått gåvor till samma ändamål.

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett balanserat överskott (inklusive föregående års överskott) på 700 000 kr varav 500 000 kr är gåvor som ännu inte använts. Räkenskapsårets överskott uppgår till 125 000 kr. Årets läger kostade 100 000 kr.

Tänk så här

En gåva ska redovisas som intäkt när den erhållits. Utgifterna för lägret redovisas som kostnad det räkenskapsår de uppstår.

Den del av gåvorna som inte används under räkenskapsåret ingår i åretsöverskott och blir därmed en del av eget kapital. De får inte redovisas i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till.

Om föreningen vill visa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not till eget kapital. Noten utformas så att den passar föreningens informationsbehov.

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen

Eget kapital

Not 1

Eget kapital vid räkenskapsårets början

700 000

Årets resultat

125 000

Eget kapital vid räkenskapsårets slut

825 000

Resultaträkningen

Rörelseintäkter

Gåvor	200 000
Övriga externa kostnader	– 100 000

Not 1 Ändamålsbestämda medel inom eget kapital

I eget kapital ingår ändamålsbestämda medel med 600 000 kr avsedda för föreningens årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar.

Belopp vid årets ingång	500 000
Tillkommande gåvor	200 000
Årets användning	– 100 000
Belopp vid årets utgång	600 000

Referenser Punkterna 4.29, 4.30 och 6.26 samt kapitel 15

6 m – Medlemsavgifter

Förutsättningar En ideell förening som fakturerar sina medlemsavgifter, skickar i november år 1 ut fakturor på medlemsavgifter för år 2. Totalt faktureras 2 500 000 kr. På balansdagen har 2 000 000 kr inbetalats.

Tänk så här Medlemsavgifter ska redovisas som intäkt fördelat över den period de avser. Eftersom de inbetalda medlemsavgifterna, 2 000 000 kr, avser år 2 är betalningarna att betrakta som en förutbetalad intäkt.

De obetalda medlemsavgifterna ska inte redovisas i årsredovisningen år 1 eftersom medlemmarna inte är bundna att betala medlemsavgiften. En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen

År 1

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2 000 000
--	-----------

Referenser Punkterna 6.40

6 n – Gåva i form av fastighet

Förutsättningar En ideell förening har genom testamente fått en fastighet. Fastighetens taxeringsvärde vid gåvotillfället är 1 250 000 kr, varav 750 000 kr avser byggnad och 500 000 kr mark. Fastigheten ska användas i föreningens verksamhet.

Byggnaden beräknas ha en nyttjandeperiod på 50 år.

Tänk så här

Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvas genom testamente eller gåva är marknadsvärdet. För fastigheter får föreningen utgå ifrån att marknadsvärdet motsvarar taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning. Anskaffningsvärdet för byggnaden blir 997 500 kr ($750\,000 \times 1,33$) och marken 665 000 kr ($500\,000 \times 1,33$).

I resultaträkningen redovisar föreningen en intäkt av gåva på 1 662 500 kr ($997\,500 + 665\,000$) det räkenskapsår föreningen blir ägare till fastigheten. Föreningen redovisar även avskrivning på byggnaden med 2 % av 997 500 kr, vilket innebär en avskrivning på 19 950 kr. Vid samma tidpunkt redovisas värdet på byggnaden (efter avskrivning) och marken i balansräkningen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

Rörelseintäkter

Gåvor	1 662 500
Avskrivningar	-19 950

Balansräkningen

Byggnader och mark	1 642 550
--------------------	-----------

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader 50 år

Noter till balansräkningen

Byggnader och mark

Anskaffningsvärde	1 662 500
Årets avskrivningar	-19 950

Referenser

Punkterna 4.29, 6.5, 6.26, 9.11, 10.10, 10.18, 10.29, 18.4 och 18.8 samt 5 kap. 8 § ÅRL

6 o – Intäkt av bidrag

Förutsättningar En ideell förening får i oktober år 1 ett bidrag på 2 500 000 kr från sitt riksförbund för ett projekt som ska pågå från 1 november år 1 till 31 april år 2. Föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget och att kostnaderna för projektet kommer att fördela sig linjärt över projektiden.

Tänk så här Ett bidrag ska redovisas på samma sätt som ett offentligt bidrag. Eftersom föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget ska det redovisas som intäkt. Ett offentligt bidrag som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Avser bidraget kostnader under flera räkenskapsår ska bidraget fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår. Ett bidrag som erhålls till föreningens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag. Föreningen redovisar 833 000 kr ($2\,500\,000 \times 2/6$) som intäkt år 1. Den del som hänför sig till år 2 redovisas som övrig skuld.

Redovisa så här i årsredovisningen **Balansräkningen**

Övriga skulder	677 000
----------------	---------

Resultaträkningen

Rörelseintäkter

Bidrag	833 000
--------	---------

Referenser Punkterna 4.29, 6.27–6.30 och 6.41

6 p – Enskild näringsidkares uttag av varor ur företaget

Förutsättningar En cykelhandlare gör ett uttag av en cykel från sin verksamhet. Inköpspriset är 6 250 kr inklusive ingående mervärdesskatt om 1 250 kr. Marknadsvärdet är 10 000 kr inklusive ingående mervärdesskatt om 2 000 kr.

Tänk så här Uttaget ska redovisas som inkomst och minskning av eget kapital. Under eget kapital redovisas uttaget till marknadsvärdet inklusive mervärdesskatt, 10 000 kr.

Enligt mervärdesskattelagen är den utgående mervärdesskatten på uttaget 1 250 kr, dvs. motsvarande den ingående mervärdesskatten på inköpet. Inkomsten redovisas till marknadsvärdet minskat med den utgående mervärdesskatten 8 750 kr (10 000 – 1 250). Inkomsten redovisas som intäkt det år näringsidkaren gjort uttaget.

Inköpspriset exklusive mervärdesskatt, 5 000 kr, utgör en kostnad i verksamheten.

Redovisa så här i årsredovisningen **Resultaträkningen**

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning	8 750
-----------------	-------

Rörelsekostnader

Handelsvaror	-5 000
--------------	--------

Balansräkningen

Kortfristiga skulder

Övriga skulder	1 250
----------------	-------

Eget kapital

Insättningar eller uttag under året	-10 000
-------------------------------------	---------

Referenser

Punkterna 6.43–6.45, 15.26 och 15.28

Exempel till Kapitel 7 – Rörelsekostnader

7 a – Försäkringskostnad

Förutsättningar

Ett företag, betalar en årspremie för att ha sitt lager försäkrat. Premien betalas den 31 augusti varje år. År 1, 2 och 3 betalades 50 000 kr, 54 000 kr respektive 60 000 kr. Årsredovisningen upprättas per 31 december.

Tänk så här

Företaget kommer att varje år betala försäkringspremien och har inte anledning att tro att premien kommer variera med mer än 20 % mellan åren varför förenklingsregeln kan användas. Räkenskapsårets kostnad blir det fakturerade beloppet.

Alternativt kan företaget välja att periodisera utgiften enligt punkt 7.10. I årsredovisningen år 1 innebär detta att 33 333 kr ($50\,000/12 \times 8$) tas upp som förutbetalad kostnad eftersom åtta av tolv månader avser år 2.

Företagets val av alternativ ska tillämpas konsekvent.

Redovisa så här i årsredovisningen

Vid tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1

Övriga externa kostnader	- 50 000
--------------------------	----------

År 2

Övriga externa kostnader	-54 000
--------------------------	---------

År 3

Övriga externa kostnader	-60 000
--------------------------	---------

I balansräkningen redovisas inte något.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

<i>År 1</i>	
Övriga externa kostnader	-16 667
<i>År 2</i>	
Övriga externa kostnader	-51 333
<i>År 3</i>	
Övriga externa kostnader	-56 000

Balansräkningen

<i>År 1</i>	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	33 333
<i>År 2</i>	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	36 000
<i>År 3</i>	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	40 000

Referenser Förenklingsregeln: punkt 7.9
 Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10

7 b – Leasing av bil

Förutsättningar Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet omfattar 36 månader och företaget faktureras 5 000 kr varje månad att betalas i förskott. Årsredovisning upprättas per 31 december.

Tänk så här Utgiften är återkommande. Utgångspunkten vid bedömningen om utgiften kan antas variera högst 20 % mellan åren är en normal årskostnad. Förenklingsregeln kan därför tillämpas även om företaget inte leasar bilen ett helt år under år 1 och 4. Företaget kommer att erhålla 6 fakturor år 1, 12 fakturor år 2 och år 3 samt 6 fakturor år 4.

Redovisa så här i årsredovisningen Vid tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

<i>År 1</i>	
Övriga externa kostnader	-30 000
<i>År 2</i>	
Övriga externa kostnader	-60 000

År 3	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 4	
Övriga externa kostnader	-30 000

I **balansräkningen** redovisas eventuell obetald leverantörsskuld.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-25 000
År 2	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 3	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 4	
Övriga externa kostnader	-35 000

I **balansräkningen** redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:

År 1	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000
År 2	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000
År 3	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000

Referenser

Förenklingsregeln: punkt 7.9
Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10

7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift

Förutsättningar

Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet gäller 36 månader och företaget får en faktura på 4 000 kr varje månad att betala i förskott. Förenklingsregeln kan tillämpas på den här utgiften, men företaget väljer att inte tillämpa den.

Vid tecknandet av avtalet betalar företaget en förhöjd leasingavgift (förstagångshyra) på 36 000 kr.

Årsredovisning upprättas per 31 december.

Tänk så här

Utgiften för månadsdebiteringarna periodiseras på vanligt sätt. Eftersom bilen leasas 5 månader första året blir kostnaden 20 000 kr (5 × 4 000). År 2 respektive år 3

leasas bilen hela året och kostnaden uppgår till 48 000 kr ($12 \times 4\,000$) per år. År 4 leasas bilen under 7 månader vilket medför en kostnad på 28 000 kr ($7 \times 4\,000$).

Den förhöjda leasingavgiften redovisas enligt grundprinciperna. Förenklingsregeln kan inte tillämpas eftersom utgiften inte är årligen återkommande. Motprestationen är att företaget kan nyttja bilen under 36 månader. Kostnaden uppgår därför till 1 000 kr per månad ($36\,000/36$). Sammanlagt kommer därför kostnaden att uppgå till 5 000 kr per månad.

Redovisa så här i
årsredovisningen

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-25 000
År 2	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 3	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 4	
Övriga externa kostnader	-35 000

I **balansräkningen** redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:

År 1	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	35 000
År 2	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	23 000
År 3	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 000

Referenser

Punkterna 7.6 och 7.10.

7 d – Annonss- och försäkringskostnad

Förutsättningar

Ett företag har i september en årlig utgift på 8 000 kr för en annons i en telefonkatalog. Företaget betalar 1 oktober varje år även 15 000 kr för en företagsförsäkring för tiden oktober–september. Årsredovisningen upprättas per 31 december.

Tänk så här

Inte någon av utgifterna kan hänföras till en specifik intäkt. För den första utgiften får företaget en tjänst utförd i form av en annons i telefonkatalogen. Tjänsten avser inte en period utan levereras i samband med att annonsen införs. Kostnaden ska redovisas i den period som tjänsten utförs, dvs. 8 000 kr redovisas som kostnad i årsredovisningen varje år. Det finns inte någon anledning att använda sig av förenklingsregeln.

För den andra utgiften får företaget en tjänst i form av ett löpande löfte om

ersättning om något skulle hända från oktober till september året efter. Eftersom tjänsten erhålls löpande ska utgiften periodiseras över den period som den avser. För år 1 innebär det att resultatet ska belastas med 3 750 kr ($15\,000/12 \times 3$). För år 2 blir resultatbelastningen 15 000 kr ($11\,250 + 3\,750$).

Alternativt kan företaget tillämpa förenklingsregeln på försäkringspremien eftersom det rör sig om en återkommande utgift som kan antas variera med högst 20 % mellan åren. Tillämpas förenklingsregeln redovisas en årlig kostnad på 15 000 kr.

Redovisa så här i
årsredovisningen

Vid tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-23 000
År 2	
Övriga externa kostnader	-23 000

I **balansräkningen** redovisas inte något.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-11 750
År 2	
Övriga externa kostnader	-23 000

Balansräkningen

År 1	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250
År 2	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250

Referenser

Förenklingsregeln: punkterna 7.9 och 7.10
Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10

7 e – Personalkostnader

Förutsättningar

Enligt anställningsvillkoren får de anställda 10 % av företagets resultat före skatt i bonus. Bonusen inkluderar arbetsgivaravgifter. År 1 utlovas även en provision på 1 % på de anställdas försäljning under december. Även provisionen inkluderar arbetsgivaravgifter. Det finns inget löfte att provisionen ska vara återkommande.

Årsredovisning upprättas per 31 december.

Årsredovisningen blir klar i mitten av februari. Resultatet före skatt uppgår till 1 212 740 kr före beräkning av bonus och provision. De anställda har sålt för 5 243 595 kr i december.

Tänk så här

Provisionen är ännu inte utbetald när årsredovisningen upprättas. Provisionen baseras på försäljning under december det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas och ska redovisas det året. Kostnaden beräknas till 52 436 kr ($5\,243\,595 \times 0,01$).

Även bonusen ska periodiseras. Bonusen beräknas till 116 030 kr ($(1\,212\,740 - 52\,436) \times 0,10$).

Kostnader för arbetsgivaravgifter ingår enligt villkoren för bonus och provision.

Förenklingsregeln får inte tillämpas på personalutgifter.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen **År 1**

Rörelsekostnader

Personalkostnader -168 466

Balansräkningen **31/12 år 1**

Kortfristiga skulder

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 168 466

Referenser

Punkt 7.11

Exempel till Kapitel 9 – Tillgångar

9 a – Omklassificering av en tillgång

Förutsättningar

Ett företag som handlar med kopieringsmaskiner köper år 1 en kopieringsmaskin för 35 000 kr. Den 31 december år 1 finns maskinen i företagets lager och har ett beräknat nettoförsäljningsvärde på 42 000 kr.

I mars år 2 beslutar företaget att behålla maskinen för att använda den i företaget.

Nyttjandeperioden fastställs till 5 år enligt punkt 10.26 (förenklingsregel).

Tänk så här

Den 31 december år 1 ingår kopieringsmaskinen i företagets lager och värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, dvs. 35 000 kr.

I mars år 2 ändrar företaget avsikten med innehavet varför kopieringsmaskinen ska

omklassificeras till anläggningstillgång. Maskinens redovisade värde i årsredovisningen år 1 blir anskaffningsvärdet år 2.

Enligt punkt 10.22 får företaget skriva av 7 000 kr (35 000/5) trots att kopieringsmaskinen inte använts hela året.

*Redovisa så här i
årsredovisningen*

Resultaträkningen **År 2** **År 1**

Rörelsekostnader

Av- och nedskrivningar av materiella
och immateriella anläggningstillgångar -7 000 0

Balansräkningen **31/12 år 2** **31/12 år 1**

Materiella anläggningstillgångar

Inventarier, verktyg och installationer 28 000 0

Varulager m.m.

Färdiga varor och handelsvaror 0 35 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Inventarier, verktyg och installationer 5 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Inventarier, verktyg och installationer

	År 2
Ingående anskaffningsvärden	0
Omklassificeringar m.m.	35 000
Utgående anskaffningsvärden	35 000
Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-7 000
Utgående avskrivningar	-7 000
Redovisat värde	28 000

Referenser

Punkterna 9.5, 9.7, 10.21, 10.25, 12.4, 18.4 och 18.8 samt 5 kap. 8 § ÅRL

Exempel till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar*10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad**Förutsättningar*

Ett företag förvärvar 1 juli år 1 en fastighet för 5 000 000 kr (inklusive utgift för lagfart). 1 000 000 kr betalas kontant och 4 000 000 kr finansieras med ett amorteringsfritt banklån med 4,5 % ränta som betalas 31 december och 30 juni. Taxeringsvärdet uppgår till 3 000 000 kr varav 750 000 kr avser mark.

Företaget har bedömt byggnadens nyttjandeperiod till 80 år. Skattemässigt är byggnaden ett hyreshus och värdeminskningssavdrag får göras med 2 % per år.

Årsredovisning upprättas per 31 december.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet på byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Utgiften för lagfarten hänförs till fastighetsköpet och ska redovisas på mark och byggnad enligt samma fördelning. Anskaffningsvärdet för mark blir därför 1 250 000 kr ($750\,000 / 3\,000\,000 \times 5\,000\,000$) och anskaffningsvärdet för byggnaden 3 750 000 kr.

Trots att fastigheten är förvärvad den 1 juli får byggnaden skrivas av med lika stora belopp varje år. Det innebär en avskrivning på 46 875 kr ($3\,750\,000 / 80$) varje år.

Eftersom företaget också har möjlighet att beräkna avskrivningen i överensstämmelse med Skatteverkets allmänna råd innebär det att avskrivning årligen kan ske med 75 000 kr ($3\,750\,000 \times 0,02$).

För att få en fullständig överensstämmelse med inkomstdeklarationen kan företaget även välja att skriva av under den period företaget verkligen ägt tillgången (dvs. fr.o.m. 1 juli). Första årets avskrivning blir 37 500 kr ($3\,750\,000 \times 0,02 \times 6/12$).

För att inte behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen väljer företaget att skriva av med samma belopp som i deklarationen.

Mark ska inte skrivas av.

Ett privatbostadsföretag får beräkna avskrivningen i överensstämmelse med Skatteverkets allmänna råd trots att sådana företag vid beskattningen inte ska ta upp inkomster eller dra av utgifter som är hänförliga till fastigheten.

*Redovisa så här i
årsredovisningen*

Resultaträkningen**År 1**

Rörelsekostnader

Av- och nedskrivningar av materiella
och immateriella anläggningstillgångar -37 500

Finansiella poster

Räntekostnader och liknande resultatposter -90 000

Balansräkningen

31/12 år 1

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark 4 962 500

Långfristiga skulder

Övriga skulder till kreditinstitut 4 000 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader 80 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Byggnader och mark

	År 1
Ingående anskaffningsvärden	0
Inköp	5 000 000
Utgående anskaffningsvärden	5 000 000
Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-37 500
Utgående avskrivningar	-37 500

Redovisat värde 4 962 500

Referenser

Punkterna 10.9, 10.18–10.21, 10.27, 10.29, 18.4 och 18.8 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil

- Förutsättningar* Ett företag som leasar en bil beslutar att köpa den. Bilen löses ut för 240 000 kr. Företaget avser ha kvar bilen ytterligare 4 år för att sedan sälja den och köpa eller leasa en ny. Restvärdet om 4 år uppskattas till 50 000 kr.
- En förhöjd leasingavgift (förstagångshyra) betalades av företaget när leasingen påbörjades. Vid förvärvet återstår 24 000 kr av den periodiserade förstagångshyran (förutbetalad kostnad).
- Tänk så här* Både det som betalas till leasegivaren och det som finns kvar i företagets balansräkning som periodiserad förstagångshyra ska ingå i anskaffningsvärdet. Det innebär att det totala anskaffningsvärdet uppgår till 264 000 kr.
- Nyttjandeperioden för bilen är 4 år, men enligt punkt 10.26 (förenklingsregel) får den bestämmas till 5 år. Eftersom företaget väljer att tillämpa punkt 10.16 kan hänsyn inte tas till det uppskattade restvärdet (se punkt 10.24). Företaget skriver därför av bilen med 52 800 kr varje år.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar -52 800

Balansräkningen

Materiella anläggningstillgångar

Inventarier, verktyg och installationer 211 200

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Inventarier, verktyg och installationer 5 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Inventarier, verktyg och installationer

	År x
Ingående anskaffningsvärden	0
Inköp	264 000
Utgående anskaffningsvärden	264 000

Ingående avskrivningar 0

Årets avskrivningar	-52 800
Utgående avskrivningar	-52 800

Redovisat värde 211 200

Referenser Punkterna 10.11, 10.21, 10.23, 10.25, 18.4 och 18.8 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2

Förutsättningar Ett företag köper en maskin för 1 800 000 kr. Den levereras i december år 1 och tas i bruk i februari år 2. Beräknad nyttjandeperiod är 6 år. Företaget vill av skatteskäl värdera maskinen så lågt som möjligt.

Företaget äger inga andra maskiner eller inventarier.

Tänk så här Enligt punkt 10.22 ska avskrivning påbörjas det år tillgången tas i bruk, dvs. först år 2 redovisas en avskrivning med 300 000 kr (1 800 000/6).

Enligt 18 kap. IL får företaget avdrag för värdeminskning på under året anskaffade maskiner och inventarier utan krav på att de har tagits i bruk. Enligt huvudregeln för räknenskapsenlig avskrivning får avskrivning göras enligt följande:

År 1: $30 \% \times 1\,800\,000 = 540\,000$ kr

År 2: $30 \% \times (1\,800\,000 - 540\,000) = 378\,000$ kr.

Skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess skattemässiga värde redovisas som en obeskattad reserv.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	År 2	År 1
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-300 000	0
Bokslutsdispositioner		
Förändring av överavskrivningar	-78 000	-540 000
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 500 000	1 800 000
Obeskattade reserver		
Ackumulerade överavskrivningar	618 000	540 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Maskiner och andra tekniska anläggningar 6 år

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Maskiner och andra tekniska anläggningar

	År 2	År 1
Ingående anskaffningsvärden	1 800 000	0
Inköp	0	1 800 000
Utgående anskaffningsvärden	1 800 000	1 800 000
Ingående avskrivningar	0	0
Årets avskrivningar	-300 000	0
Utgående avskrivningar	-300 000	0
Redovisat värde	1 500 000	1 800 000

Referenser

Punkterna 9.2, 10.18, 10.21, 18.4 och 18.8 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång

Förutsättningar

Ett företag köper år 1 en maskin för 1 000 000 kr.

Nyttjandeperioden bestäms till 5 år.

År 4 förbättras maskinen för 500 000 kr.

Nyttjandeperioden för den förbättrade maskinen bestäms till 6 år.

Tänk så här

En tillkommande aktiverad utgift är inte en separat avskrivningsenhet när det gäller en maskin. Medför en investering i en produktionsutrustning att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs ska det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden.

Redovisat värde 1/1 år 4	400 000
Förbättring år 4	<u>500 000</u>
Avskrivningsunderlag	900 000

Avskrivningen år 4 är 150 000 kr (900 000/6).

Redovisa så här i
årsredovisningen

Resultaträkningen **År 4** **År 3**

Rörelsekostnader

Av- och nedskrivningar av materiella
och immateriella anläggningstillgångar -150 000 -200 000

Balansräkningen **31/12 år 4** **31/12 år 3**

Materiella anläggningstillgångar

Maskiner och andra tekniska
anläggningar 750 000 400 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:
Maskiner och andra tekniska anläggningar 6 år

Noter till balansräkningen
(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Maskiner och andra tekniska anläggningar

	År 4	År 3
Ingående anskaffningsvärden	1 000 000	1 000 000
Inköp	500 000	0
Utgående anskaffningsvärden	1 500 000	1 000 000
Ingående avskrivningar	-600 000	-400 000
Årets avskrivningar	-150 000	-200 000
Utgående avskrivningar	-750 000	-600 000
Redovisat värde	750 000	400 000

Referenser

Punkterna 10.17, 10.18, 10.20, 18.4 och 18.8 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 e – Återföring av en nedskrivning

Förutsättningar

Ett företag förvärvar ett växthus för 2 000 000 kr år 1.
Nyttjandeperioden bestäms till 20 år.

År 6 skrivs växthuset ned eftersom värdet har minskat till 1 000 000 kr p.g.a. ändrade energipriser och minskande kundunderlag och det antas att värdenedgången är bestående.

År 9 byggs ett bostadsområde nära växthuset vilket medför att kundunderlaget ökar. Värdet på växthuset bedöms ha ökat till 1 800 000 kr.

Tänk så här

En nedskrivning ska återföras om skälet som föranledde nedskrivningen inte längre finns kvar. Efter återföringen av nedskrivningen får inte värdet på tillgången överstiga ett värde motsvarande vad tillgången skulle ha varit redovisad till om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Växthuset skrivs av med 100 000 kr (2 000 000/20) per år.

Nedskrivning:

Redovisat värde 1/1 år 6	1 500 000
Värde	<u>-1 000 000</u>
Nedskrivning	500 000

Efter nedskrivningen skrivs växthuset av med 66 667 kr (1 000 000/15) per år.

Återföring av nedskrivning:

Redovisat värde den 1/1 år 9 är 800 000 (1 000 000 - (66 667 × 3)). Hade någon nedskrivning inte gjorts skulle redovisat värde den 1/1 år 9 uppgått till 1 200 000 kr. Återföring görs med 400 000 kr. År 9 bedöms värdet ha ökat till 1 800 000 kr. Hade värdet bedömts vara 1 150 000 kr hade återföring fått göras med endast 350 000 kr.

Efter återföringen av nedskrivningen skrivs växthuset av med 100 000 kr (1 200 000/12) per år.

I resultaträkningen redovisas 300 000 kr (400 000 - 100 000).

Företaget väljer att lämna mer utförliga upplysningar än vad lagen kräver och visar därför i noten till anläggningstillgångar att hela nedskrivningen är återförd. Den skillnad mellan nedskrivning och återfört belopp som beror på de avskrivningar som skulle ha redovisats om tillgången inte skrivits ned, anges i noten på raderna för Omklassificering m.m. vid avskrivningar respektive nedskrivningar.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	År 9	År 8
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	300 000	-66 667
Balansräkningen	31/12 år 9	31/12 år 8

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark	1 100 000	800 000
--------------------	-----------	---------

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader och mark	20 år
--------------------	-------

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Byggnader och mark

	År 9	År 8
Ingående anskaffningsvärden	2 000 000	2 000 000
Utgående anskaffningsvärden	2 000 000	2 000 000
Ingående avskrivningar	-700 000	-633 333
Omklassificeringar m.m.	-100 000	0
Årets avskrivningar	-100 000	-66 667
Utgående avskrivningar	-900 000	-700 000
Ingående nedskrivningar	-500 000	-500 000
Återförda nedskrivningar	400 000	0
Omklassificeringar m.m.	100 000	0
Utgående nedskrivningar	0	-500 000
Redovisat värde	1 100 000	800 000

Referenser

Punkterna 10.36–10.38, 18.4 och 18.8 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde

Förutsättningar

En ideell förening förvärvar den 1 mars en fastighet för 9 000 000 kr (inklusive utgift för lagfart) till sin museiverksamhet. Fastigheten saknar taxeringsvärde vid tidpunkten för köpet. Byggnaden beräknas ha en nyttjandeperiod på 50 år.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet för byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Eftersom fastigheten saknar taxeringsvärde får fördelningen mellan byggnad och mark göras på annan skälig grund. Föreningen gör en fiktiv beräkning av taxeringsvärdet med hjälp av Skatteverkets e-tjänst *Beräkna taxeringsvärde*. Med utgångspunkt i detta fiktiva taxeringsvärde kan 2/3, 6 000 000 kr, av det totala anskaffningsvärdet hänföras till byggnaden och 1/3, 3 000 000 kr, till marken. Föreningen redovisar avskrivning på byggnaden med 2 % av 6 000 000 kr, vilket innebär en avskrivning på 120 000 kr.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Avskrivningar	-120 000
---------------	----------

Balansräkningen **31/12 år 1**

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark	8 880 000
--------------------	-----------

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader	50 år
-----------	-------

Noter till balansräkningen

(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Byggnader och mark

	År 1
Ingående anskaffningsvärden	0
Inköp	9 000 000
Utgående anskaffningsvärden	9 000 000
Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-120 000
Utgående avskrivningar	-120 000
Redovisat värde	8 880 000

Referenser

Punkt 10.10

Exempel till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

11 a – Noterade aktier, värdeuppgång

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag har överlikviditet och köper 1 000 aktier i det noterade företaget XYZ för 90 kr/aktie. Courtage i samband med köpet är 2 000 kr. Aktierna har gått upp i värde och betalkursen på balansdagen är 110 kr/aktie.		
<i>Tänk så här</i>	Finansiella anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärde. I det värdet ingår utgifter som är hänförliga till förvärvet, t.ex. courtage. Värdering till verkligt värde är inte tillåtet. Aktiernas värde får inte skrivas upp. En värdestegring får ingen effekt i resultaträkningen förrän aktierna säljs. Däremot ska en orealiserad förlust få genomslag i resultaträkningen.		
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Balansräkningen		
	<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		
	Andra långfristiga värdepappersinnehav		92 000
	Noter till balansräkningen		
	Se exempel 18 c.		
<i>Referenser</i>	Punkterna 11.7, 11.9 och 10.24		

11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag har överlikviditet och köper 1 maj 1 000 aktier i det noterade företaget ABC för 55 kr/aktie inklusive courtage. Den 15 maj lämnar ABC en utdelning på 5 kr/aktie. Syftet med innehavet är långsiktigt.		
<i>Tänk så här</i>	Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver inte minska anskaffningsvärdet på aktierna.		
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Resultaträkningen		
	Finansiella poster		
	Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar		5 000
	Balansräkningen		
	<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		
	Andra långfristiga värdepappersinnehav		55 000
	Noter till balansräkningen		
	Se exempel 18 c.		

Referenser

Punkt 11.10

11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring

Förutsättningar

Ett företag köper aktier i det noterade företaget DEF. Köpen görs som en långsiktig placering och vid tre olika tillfällen enligt följande:

500 aktier köps 5 mars för 23 kr/aktie

2 000 aktier köps 7 maj för 27 kr/aktie

1 000 aktier köps 29 juni för 29 kr/aktie

Den 10 oktober säljs 1 500 aktier för 35 kr/aktie. Betalkursen på balansdagen är 33 kr.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet på aktier av samma slag ska beräknas enligt genomsnittsmetoden. Det realisationsresultat som inkluderas i resultaträkningen beräknas med utgångspunkt i det genomsnittliga anskaffningsvärdet på de aktier företaget innehar. Totalt innehar företaget 3 500 aktier (500 + 2 000 + 1 000). Anskaffningsvärdet beräknas på följande sätt:

Tidpunkt	Antal aktier	Pris	Totalt anskaffningsvärde
5 mars	500	23	11 500
7 maj	2 000	27	54 000
29 juni	1 000	29	29 000
Totalt värde	3 500		94 500

Genomsnittligt värde per aktie är 27 kr (94 500/3 500).

Realisationsresultat i samband med försäljning blir 8 kr (35 - 27) per aktie eller totalt 12 000 kr (8 × 1 500).

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

Finansiella poster

Resultat från övriga finansiella
anläggningstillgångar

12 000

Balansräkningen

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav

54 000

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.14

11 d – Statsobligation, upplupen ränta

Förutsättningar

Ett företag köper den 1 juni en statsobligation med ett nominellt värde på 1 miljon kr. Kupongräntan uppgår till 4 % och betalas halvårsvis 31 december och 30 juni. Företaget betalar 1 016 667 kr för obligationen. Årsredovisning upprättas per 31 december.

Tänk så här

När företaget köper obligationen betalar man för den ränta som har ackumulerats under perioden 1 januari–1 juni. Den ackumulerade räntan uppgår till 16 667 kr ($1\,000\,000 \times 0,04 \times 5/12$).

Den ackumulerade (upplupna) räntan ska inte ingå i anskaffningsvärdet för obligationen. Totalt kommer företaget att få 40 000 kr utbetalat i ränta under året. Årets ränteintäkt blir 23 333 kr ($40\,000 - 16\,667$) vilket motsvarar 7 månaders ränta.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

Finansiella poster

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	23 333
---	--------

Balansräkningen

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav	1 000 000
--	-----------

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.10

11 e – Statsobligation, köpt till överkurs

Förutsättningar

Ett företag köper den 1 januari år 2 en statsobligation till överkurs. Det innebär att mer än det nominella värdet betalas och att överkursen inte utgörs av upplupen ränta. I det aktuella fallet görs köpet direkt efter ränteutbetalningen. Nominellt värde på obligationen är 1 000 000 kr. Företaget betalar 1 040 000 kr. Kvarvarande löptid på obligationen är 4 år. Kupongräntan är 5 %, dvs. ränteutbetalningen är 50 000 kr ($1\,000\,000 \times 0,05$) per år. Årsredovisning upprättas per 31 december.

Tänk så här

Obligationens anskaffningsvärde är 1 040 000 kr. Det redovisade värdet på obligationen ska under de fyra åren, från anskaffningstidpunkten till inlösentidpunkten, minska från 1 040 000 kr till 1 000 000 kr. Skillnaden, dvs. 40 000 kr, ska minska ränteintäkten under den tid företaget innehar obligationen.

Det finns olika metoder för hur överkursen på 40 000 kr ska fördelas. Kommentaren till punkt 11.16 anger att det kan ske linjärt. Det innebär att ränteintäkten minskas med 10 000 kr (40 000/4) per år. Därmed minskar också obligationens värde med 10 000 kr per år.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	År 3	År 2
--------------------------	-------------	-------------

Finansiella poster

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	40 000	40 000
--	--------	--------

Balansräkningen

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav	1 020 000	1 030 000
--	-----------	-----------

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.16

11 f – Nollkupongsobligation

Förutsättningar

Ett företag köper 1 juli år 1 en s.k. nollkupongare. Kvarvarande löptid på obligationen är 3 år, nominellt värde 1 000 000 kr och inköpspriset 820 000 kr. Årsredovisning upprättas per 31 december.

Tänk så här

En nollkupongare är en obligation som inte ger någon ränta. Därför säljs den med rabatt. Rabatten är 180 000 kr (1 000 000 - 820 000). Av kommentaren till punkt 11.16 framgår att en sådan rabatt kan redovisas som ränteintäkt linjärt under tiden fram till dess obligationen löses in. Kvarvarande löptid är 3 år och räntan blir därför 60 000 kr (180 000/3) per år. Betalning för ränteintäkten erhålls först i samband med inlösen av obligationen 30 juni år 4, vilket gör att räntan adderas löpande till obligationens värde.

I årsredovisningen år 1 ska anskaffningsvärdet ökas med 30 000 kr (60 000 × 6/12).

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	År 1
--------------------------	-------------

Finansiella poster

Resultat från övriga finansiella
anläggningstillgångar 30 000

Balansräkningen 31/12 år 1

Finansiella anläggningstillgångar
Andra långfristiga värdepappersinnehav 850 000

Notertill balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser Punkt 11.16

11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr

Förutsättningar Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Differens
Andelar i koncernföretag	100	0	-100
Fordringar hos koncernföretag	100	80	-20
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	120	+20

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr

Tänk så här Posten Andelar i koncernföretag bedöms 31/12 år 2 ha ett värde på 0 kr och ska därför skrivas ned med 100 000 kr till 0 kr.

Varje enskild anläggningstillgång prövas individuellt. Efter nedskrivningen av posten Andelar i koncernföretag understiger värdenedgången på posten Fordringar i koncernföretag 25 000 kr varför någon nedskrivning inte behöver göras.

Även posten Andra långfristiga värdepappersinnehav tas upp till redovisat värde vid årets början eftersom värdering till verkligt värde inte är tillåtet.

Redovisa så här i årsredovisningen **Resultaträkningen** **År 2** **År 1**

Finansiella poster

Nedskrivningar av finansiella
anläggningstillgångar och
kortfristiga placeringar- 100 000 0

Balansräkningen **31/12 år 2** **31/12 år 1**

Finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag	0	100 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100 000	100 000

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Referenser

Punkterna 11.7, 11.20 och 19.8

11 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar

Förutsättningar

Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Differens
Andelar i koncernföretag	100	90	-10
Fordringar hos koncernföretag	100	90	-10
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	90	-10
Summa			-30

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.

Tänk så här

Värdenedgången på varje enskild finansiell anläggningstillgång understiger 25 000 kr.

Trots att ingen enskild anläggningstillgång har minskat med 25 000 kr uppgår ändå den kollektiva värdeminskningen till mer än 25 000 kr. Varje enskild anläggningstillgång skrivs ned individuellt med 10 000 kr.

*Redovisa så här i
årsredovisningen*

Resultaträkningen **År 2** **År 1**

Finansiella poster

Nedskrivningar av finansiella
anläggningstillgångar och
kortfristiga placeringar

-30 000 *

*Framgår inte av exemplet.

Balansräkningen **31/12 år 2** **31/12 år 1**

Finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag	90 000	100 000
Fordringar hos koncernföretag	90 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	90 000	100 000

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Referenser

Punkterna 11.20 och 19.8.

11 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet

Förutsättningar

Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2		Differens
Andelar i koncernföretag				
Aktier i DB 1	100	30		-70
Aktier i DB 2	100	90		-10
Fordringar hos koncernföretag	100	100		0
Andra långfristiga värdepappersinnehav				
Aktier 1 i portföljen	50	10	-40	
Aktier 2 i portföljen	50	80	+30	
Aktier 3 i portföljen	50	40	-10	
Summa värdepappersportfölj	150	130		-20
Andra långfristiga fordringar	220	220		0

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.

Tänk så här

Finansiella anläggningstillgångar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som *en* tillgång.

Aktierna i DB 1 och DB 2 skrivs ned individuellt och värdepappersportföljen kollektivt.

Redovisa så här i
årsredovisningen

Resultaträkningen

År 2

År 1

Finansiella poster

Nedskrivningar av finansiella
anläggningstillgångar och
kortfristiga placeringar

-100 000

*

*Framgår inte av exemplet.

Balansräkningen

31/12 år 2

31/12 år 1

Finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag

120 000

200 000

Fordringar hos koncernföretag

100 000

100 000

Andra långfristiga värdepappersinnehav

130 000

150 000

Andra långfristiga fordringar

220 000

220 000

Noter till balansräkningen

Se exempel 18 c.

Referenser

Punkterna 11.6, 11.20 och 19.8

Exempel till Kapitel 12 – Varulager

12 a – Värdering av egentillverkade varor

Förutsättningar

Ett företag tillverkar två olika produkter, A och B. I förkalkylen uppskattas kostnaderna för att tillverka produkterna enligt följande:

Lönekostnad inkl. arbetsgivaravgifter

150 kr/tim

Materialkostnad

60 kr/kg

Samma arbetskraft och samma slags material används vid tillverkningen av båda produkterna enligt följande:

	A	B
Material	8 kg/st	5 kg/st
Arbetstid	2 tim/st	6 tim/st

Företaget uppskattar de fasta omkostnaderna enligt följande:

Tillverkningsomkostnad

600 000 kr

(tjänstemannalön, avskrivningar,

övriga indirekta tillverkningskostnader)

Administrationsomkostnad 300 000 kr
(ekonomipersonal, försäkring, lokalhyra)

Försäljningsomkostnad 400 000 kr
(broschyrer, reklam, säljfunktion)

Årsarbetstid i produktionen 20 000 timmar fördelat på 4 000 A-produkter och 2 000 B-produkter

Förkalkylen bedöms ge ett realistiskt mått på produkternas anskaffningsvärde. Företaget använder en metod där tillverkningsomkostnaden fördelas per arbetad timme och påförs respektive produkt genom ett timpris.

Företaget bedömer att försäljningspris, efter beaktande av inkurans, för produkt A är 1 000 kr och för produkt B 1 450 kr. Vid försäljning utgår provision till återförsäljare för produkt A med 3 % och för produkt B med 6 %.

På balansdagen den 31/12 inventerar företaget lagret och det finns 180 st produkt A och 300 st produkt B.

Tänk så här

Anskaffningsvärde

Administrations- och försäljningsomkostnader ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. Skäligt pålägg för tillverkningsomkostnader ska ingå. Pålägget för tillverkningsomkostnader beräknas till 30 kr/tim (600 000/20 000).

Förkalkyl

Anskaffningsvärde Produkt A

Direkt material	$60 \text{ kr/kg} \times 8 \text{ kg/st} =$	480 kr
Direkt lön	$150 \text{ kr/tim} \times 2 \text{ tim/st} =$	300 kr
<u>Tillv.omk.påslag</u>	$30 \text{ kr/tim} \times 2 \text{ tim/st} =$	60 kr
Anskaffningsvärde		840 kr

Anskaffningsvärde Produkt B

Direkt material	$60 \text{ kr/kg} \times 5 \text{ kg/st} =$	300 kr
Direkt lön	$150 \text{ kr/tim} \times 6 \text{ tim/st} =$	900 kr
<u>Tillv.omk.påslag</u>	$30 \text{ kr/tim} \times 6 \text{ tim/st} =$	180 kr
Anskaffningsvärde		1 380 kr

Nettoförsäljningsvärde

Nettoförsäljningsvärdet innebär att det bestämda försäljningsvärdet ska minskas med kostnader som direkt kan hänföras till försäljningen (försäljningssärkostnad). Med försäljningssärkostnad avses varurabatter, bonus, provisioner etc. Företaget har gjort vissa antaganden (se förutsättningar) avseende försäljningen.

Nettoförsäljningsvärde per produkt Produkt A

Försäljningspris	1 000 kr
Provision återförsäljare, 3 %	-30 kr
Nettoförsäljningsvärde	970 kr

Nettoförsäljningsvärde per produkt Produkt B

Försäljningspris	1 450 kr
Provision återförsäljare, 6 %	-87 kr
Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr

Varulagrets värde

Varulagret ska värderas *post för post* till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Det lägsta värdet för produkt A är anskaffningsvärdet medan nettoförsäljningsvärdet är det lägsta värdet för produkt B. Varulagrets värde i årsredovisningen beräknas enligt följande:

Varulagervärde Produkt A

Anskaffningsvärde	840 kr
Antal produkter	180 st
Varulagervärde	151 200 kr

Varulagervärde Produkt B

Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr
Antal produkter	300 st
Varulagervärde	408 900 kr

Totalt varulagervärde 560 100 kr

Redovisa så här i årsredovisningen

I **resultaträkningen** redovisas kostnaderna i respektive post. Inga exakta kostnader finns med i förutsättningarna varför det inte visas här. Förändringen i lagervärdet från föregående räkenskapsår redovisas i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

I **balansräkningen** redovisas 560 100 kr i posten Färdiga varor och handelsvaror.

Inga **notupplysningar** krävs.

Referenser

Punkterna 12.4 och 12.9-12.15

12 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen

Förutsättningar

Ett företag köper in produkten A och tillverkar produkterna B och C. Företagets försäljning uppgår enligt följande (belopp i kr):

Produkt	Oms. år 1	Oms. år 2
----------------	------------------	------------------

A	120 000	152 400
B	233 950	545 500
C	<u>680 380</u>	<u>810 420</u>
Summa	1 034 330	1 508 320

Lagervärde enligt lägsta värdets princip (belopp i kr):

Produkt	Värde år 0	Värde år 1	Värde år 2
A	327 950	400 000	350 800
B	600 000	550 000	745 000
C	775 950	800 000	920 300

Av produkt B var 25 % (10 %) färdigtillverkade år 1 (år 2). Av produkt C var 50 % (25 %) färdigtillverkade år 1 (år 2).

Tänk så här

För produkterna B och C ska skillnaden mellan ingående och utgående lagervärden redovisas i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Värdet i balansräkningen har ökat mellan år 1 och 2, vilket medför att i resultaträkningen ska en kreditpost redovisas på 315 300 kr $((745\,000 + 920\,300) - (550\,000 + 800\,000))$. Värdet har minskat mellan år 0 och 1, vilket medför att i resultaträkningen ska en debetpost redovisas på - 25 950 kr $((550\,000 + 800\,000) - (600\,000 + 775\,950))$.

I exemplet finns inte något beloppsunderlag för redovisning av respektive års kostnader för produkterna A, B och C.

Produkterna ska i balansräkningen redovisas i olika lagerposter. Produkt A ska alltid ingå i posten Färdiga varor och handelsvaror. Produkterna B och C ingår i den posten till den del de på balansdagen är färdigtillverkade. Resterande produkter B och C ingår i posten Varor under tillverkning. Råvaror och förnödenheter som ännu inte tagits i bruk ingår i posten Råvaror och förnödenheter. I exemplet finns inga sådana angivna.

Varor under tillverkning år 1

B	$75\% \times 550\,000$	412 500 kr
C	$50\% \times 800\,000$	<u>400 000 kr</u>
Totalt		812 500 kr

Färdiga varor år 1

A	$100\% \times 400\,000$	400 000 kr
B	$25\% \times 550\,000$	137 500 kr
C	$50\% \times 800\,000$	<u>400 000 kr</u>
Totalt		937 500 kr

Varor under tillverkning år 2

B	$90\% \times 745\,000$	670 500 kr
---	------------------------	------------

C	75 % × 920 300	<u>690 225 kr</u>
Totalt		1 360 725 kr

Färdiga varor år 2		
A	100 % × 350 800	350 800 kr
B	10 % × 745 000	74 500 kr
C	25 % × 920 300	<u>230 075 kr</u>
Totalt		655 375 kr

Redovisa så här i
årsredovisningen

Resultaträkningen **År 2** **År 1**

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning	1 508 320	1 034 330
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	315 300	-25 950

Balansräkningen **31/12 år 2** **31/12 år 1**

Varulager m.m.

Varor under tillverkning	1 360 725	812 500
Färdiga varor och handelsvaror	655 375	937 500

Inga **notupplysningar** krävs.

Referenser

Punkterna 4.7 och 12.13

12 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag

Förutsättningar

En affär säljer skor. I försäljningspriset ingår ett schablonmässigt pålägg med 80 % på inköpspriset. På balansdagen finns 400 par skor i lager. Försäljningspriset är normalt 1 350 kr per par. I mellandagsrean har försäljningspriset för vissa skor satts ned till 600 kr. Av dessa skor finns 150 par kvar på balansdagen. Alla belopp är exkl. moms.

Tänk så här

Varulagret ska värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Ett detaljhandelsföretag får beräkna anskaffningsvärdet till försäljningspriset (exkl. moms) med avdrag för det pålägg som används i priskalkylen.

Värdering av skor till ordinarie pris

Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr (1 350/1,8) per par.

Anskaffningsvärdet 187 500 kr (750 × 250) är lägre än nettoförsäljningsvärdet 337 500 kr (1 350 × 250) varför dessa skor värderas till 187 500 kr enligt lägsta värdets princip.

Värdering av skor till reapris

Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr (1 350/1,8) per par (dvs. utifrån ordinarie försäljningspris). Nettoförsäljningsvärdet 90 000 kr (600 × 150) är lägre än anskaffningsvärdet 112 500 kr (750 × 150) varför reaskorna värderas till 90 000 kr enligt lägsta värdets princip.

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen

Varulager m.m.

Färdiga varor och handelsvaror 277 500

Referenser

Punkterna 12.4, 12.8, 12.14 och 12.15

12 d – Varor som erhållits i gåva och som inte bokförts löpande

Förutsättningar

En ideell förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin, skänkta av privatpersoner, för att få in pengar till sin verksamhet. Föreningen bokför inte gåvorna löpande med stöd av 5 kap. 1 § BFL. De varor som finns kvar på balansdagen redovisas till ett uppskattat sammanvägt nettoförsäljningsvärde.

Vid föregående års utgång värderades varulagret till 320 000 kr och vid årets utgång till 400 000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen sålt varor för 1 273 000 kr.

Tänk så här

Eftersom varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång redovisas varulagerförändringen, 80 000 kr (400 000 – 320 000), som intäkt av gåva. Hade varulagrets värde varit lägre, hade varulagerförändringen i stället redovisats som kostnad i posten Handelsvaror.

Eftersom förändring av varulager avseende varor som erhållits i gåva i vissa fall ska redovisas som intäkt av gåva måste en förening som säljer både varor som skänkts och inköpta varor göra separata beräkningar för det inköpta varulagret respektive det varulager som erhållits i gåva.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

Rörelseintäkter

Gåvor 80 000
Nettoomsättning 1 273 000

Balansräkningen

Varulager m.m.

Handelsvaror 400 000

Referenser Punkterna 4.29, 6.26, 9.3, 9.12 och 12.20

Exempel till Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver

15 a – Medlemsinsats och upplåtelseavgift i bostadsrättsförening

Förutsättningar I en bostadsrättsförening finns 14 lägenheter upplåtna med bostadsrätt och en upplåten med hyresrätt. Hyresgästen har sagt upp sitt hyreskontrakt och flyttat. Hyresrätten har ombildats till bostadsrätt. I samband med ombildningen renoverade föreningen lägenheten för 150 000 kr och betalade mäklalarvode med 40 000 kr. Renoveringen var inte en värdehöjande förbättring utan endast normalt underhåll. Den nya bostadsrättshavaren betalade 1 300 000 kr för bostadsrätten. 500 000 kr utgjorde insats och 800 000 kr upplåtelseavgift.

Tänk så här Renoveringen var inte värdehöjande. Utgiften för renoveringen ska därför kostnadsföras.

Mäklalarvodet ska redovisas som kostnad det år tjänsten utförs.

Insatsen och upplåtelseavgiften ska redovisas som bundet eget kapital.

I en bostadsrättsförening är Driftskostnader en bättre benämning på posten Råvaror och förnödenheter.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Driftskostnader	-150 000
Övriga rörelsekostnader	-40 000

Balansräkningen

Eget kapital

Bundet eget kapital

Medlemsinsatser	1 300 000
-----------------	-----------

Referenser Punkterna 7.10, 10.16 och 15.8

15 b – Redovisning i avkastningsstiftelse

Förutsättningar En avkastningsstiftelse har under räkenskapsåret ränteinkomster på 1 000 000 kr och erhållna utdelningar på 2 000 000 kr. Realisationsresultatet från försäljning av värdepapper har uppgått till 2 400 000 kr. Stiftelsens kostnader som till största del består av förvaltningskostnader och kostnader för styrelse, administration och

revision har uppgått till 340 000 kr.

Under räkenskapsåret har stiftelsen fått en gåva i form av likvida medel om 2 000 000 kr. Enligt gåvobrevet får gåvan inte förbrukas för stiftelsens ändamål.

Stiftelsen har under räkenskapsåret beviljat anslag om 2 700 000 kr varav 700 000 kr utbetalas efter räkenskapsårets utgång.

Enligt stadgarna ska 10 % av årets resultat före realisationsresultatet överföras till bundet eget kapital. Realisationsresultatet får inte delas ut.

Exemplet visar hela resultaträkningen men endast delar av balansräkningen.

Stiftelsen väljer att visa förändringen av eget kapital i en not.

Tänk så här

I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls.

Ett lämnat bidrag ska i en avkastningsstiftelse redovisas som en minskning av eget kapital.

Eget kapital ska delas in i bundet respektive fritt eget kapital. Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posterna i resultat- och balansräkningen anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Enligt punkt 3.12 får stiftelser även ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Stiftelsen utnyttjar dessa möjligheter i resultaträkningen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkning

Stiftelsens intäkter

Ränteintäkter	1 000 000
Utdelningar	2 000 000
Summa stiftelsens intäkter	3 000 000

Stiftelsens kostnader

Övriga externa kostnader	– 340 000
Summa stiftelsen kostnader	– 340 000

<i>Förvaltningsresultat</i>	<i>2 660 000</i>
-----------------------------	------------------

Finansiella poster

Realisationsresultat	2 400 000
Summa finansiella poster	2 400 000

Årets resultat 5 060 000

Balansräkning

Eget kapital

Bundet eget kapital

Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början	40 000 000
Förändringar av bundet eget kapital under året	4 666 000
Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut	44 666 000

Fritt eget kapital

Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början	5 000 000
Överfört till och från bundet eget kapital	– 2 666 000
Lämnade och återförda anslag	– 2 700 000
Årets resultat	5 060 000
Fritt eget kapital vid årets slut	4 694 000
Summa eget kapital	49 360 000

Kortfristiga skulder

Beviljade ej utbetalda anslag	700 000
-------------------------------	---------

Noter till balansräkningen

Eget kapital

	Bundet eget kapital	Fritt eget kapital
Belopp vid årets ingång	40 000 000	5 000 000
Årets resultat		5 060 000
Gåvor	2 000 000	
Omföring av realisationsresultat till bundet eget kapital	2 400 000	– 2 400 000
Kapitalisering av löpande avkastning	266 000	– 266 000
Beviljade anslag		– 2 700 000
Belopp vid årets utgång	44 660 000	4 694 000

Referenser

Punkterna 3.5, 3.12, 4.22, 4.25, 4.27, 6.38, 7.19, 15.20, 15.22 och 15.23

en samfällighetsförening

Förutsättningar

En samfällighetsförening förvaltar en gemensamhetsanläggning som är av kommunalteknisk natur och inrättad för småhusfastigheter. Föreningen ska där-för, enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter, avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse av anläggningen. Utifrån en bedömning av föreningens underhålls- och förnyelseplan gör föreningen en årlig reservering till fonden på 100 000 kr.

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett eget kapital på 1 900 000 kr varav 1 700 000 kr är underhålls- och förnyelsefond. Förening har under räkenskapsåret utfört underhåll för 895 000 kr. Räkenskapsårets underskott uppgår till 800 000 kr.

Tänk så här

Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen.

Reservering till underhålls- och förnyelsefond görs genom att en del av årets överskott avskiljs inom eget kapital. Även ianspråktagande av fonden görs inom eget kapital. Eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till i årsredovisningen, redovisas underhålls- och förnyelsefonden i posterna Eget kapital vid räkenskapsårets början, Årets resultat och Eget kapital vid räkenskapsårets slut i balansräkningen. Däremot kan föreningen ha olika konton inom eget kapital i sin bokföring. Om föreningen vill visa fonden i årsredovisningen kan det göras i en not till eget kapital. Noten utformas så att den passar föreningens informationsbehov.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Övriga externa kostnader	895 000
--------------------------	---------

Balansräkningen

Eget kapital

Eget kapital vid räkenskapsårets början	1 900 000
---	-----------

Årets resultat	-800 000
----------------	----------

Eget kapital vid räkenskapsårets slut	1 100 000
--	------------------

Noter till balansräkningen

Underhålls- och förnyelsefond

I eget kapital ingår underhålls- och förnyelsefond.

Belopp vid årets ingång	1 700 000
-------------------------	-----------

Årets ianspråktagande	- 895 000
-----------------------	-----------

Årets reservering	100 000
-------------------	---------

Belopp vid årets utgång	905 000
-------------------------	---------

Referenser

Kapitel 15

Exempel till kapitel 16 – Avsättningar

16 a – Produktgarantier

Förutsättningar

Enligt försäljningsvillkoren åtar sig en tillverkare att reparera, byta ut eller på annat sätt åtgärda tillverkningsfel som upptäcks inom två år från försäljningsdagen. Tidigare statistik visar att det är sannolikt att garantin kommer att utnyttjas i en del fall.

Utgifterna för garantier under räkenskapsåret uppgår till 500 000 kr. I balansräkningen för föregående räkenskapsår uppgick avsättning för garantier till 400 000 kr.

Tänk så här

Tillverkaren har ett åtagande gentemot köparna till följd av garantin vid försäljningen. Det är sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.

Tillverkaren ska redovisa en kollektiv avsättning i balansräkningen för samtliga sina åtaganden gentemot köparna på balansdagen.

Företagets bästa uppskattning av framtida garantiåtaganden utgörs av garantikostnaderna för innevarande år dvs. 500 000 kr.

Eftersom den utgående avsättningen innebär en ökning i förhållande till den ingående avsättningen redovisas en kostnad på 100 000 kr (500 000 - 400 000) i resultaträkningen utöver den faktiska kostnaden på 500 000 kr som under året belastat resultaträkningen.

Vid inkomstbeskattningen gäller enligt den så kallade schablonregeln att avdraget för framtida garantiutgifter inte får överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden, bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter (16 kap. 4 § IL). Avsättningen i balansräkningen och avdraget vid beskattningen för framtida garantiutgifter kommer därför i det här fallet att stämma överens.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	År 2	År 1
Rörelsekostnader		
Övriga externa kostnader	-600 000	*

*Framgår inte av exemplet.

Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
------------------------	-------------------	-------------------

Avsättningar

Övriga avsättningar	500 000	400 000
---------------------	---------	---------

Referenser

Punkterna 16.2 och 16.7

16 b – Skattetvist

Förutsättningar

Under år 3 genomförs en skatterevision hos ett företag. Vid revisionen gör Skatteverket bedömningen att företaget blivit för lågt beskattad avseende beskattningsår 1. Skatteverket beslutar därför i december år 3 att beskatta företaget för ett ytterligare belopp. Beskattningsbeslutet medför att företaget ska betala 2 miljoner kr i tillkommande inkomstskatt som ska betalas i början av år 4. Företaget gör bedömningen att det är möjligt att få en ändring i beskattningsbeslutet och överklagar det. Företaget yrkar att det inte ska behöva betala någon tillkommande skatt. I samband med överklagandet begär företaget anstånd med att betala skattebeloppet. Skatteverket medger anstånd med betalning.

Någon övrig avsättning fanns inte redovisad den 31/12 år 2.

Tänk så här

Beskattningsbeslutet innebär att företaget har ett åtagande vid utgången av år 3. Visserligen har företaget överklagat beskattningsbeslutet och hoppas få en ändring till stånd men det är ändå sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Företaget gör en avsättning med 2 miljoner kr i balansräkningen för år 3.

Avsättningens storlek kan vara en viktig extern faktor som påverkat företagets ställning och resultat och ska i så fall beskrivas i förvaltningsberättelsen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förvaltningsberättelsen

Verksamheten

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Skatteverket har under året påfört företaget 2 miljoner kr i tillkommande inkomstskatt efter en skatterevision avseende beskattningsår 1. Företaget har avsatt motsvarande belopp i årsredovisningen. Beslutet har överklagats och styrelsen bedömer att det är möjligt att förvaltningsrätten ändrar beslutet.

Resultaträkningen

År 3

År 2

Skatter

Skatt på årets resultat

-2 000 000

0

Balansräkningen

31/12 år 3

31/12 år 2

Avsättningar

Övriga avsättningar 2 000 000 0

Referenser

Punkterna 5.4, 16.2 och 16.9

16 c – Pensionsåtagande med pensionsstiftelse

Förutsättningar

Ett företag har bildat en pensionsstiftelse till säkerhet för företagets åtagande om pension. Enligt stiftelseförordnandet omfattas samtliga anställda i företaget. Stiftelsen och företaget har samma räkenskapsår.

Stiftelsens förmögenhet värderas på balansdagen år 2 till 3 468 000 kr. Företagets pensionsreserv, dvs. kapitalvärdet av företagets pensionsåtaganden, fastställs till 3 535 000 kr, en ökning med 160 000 kr från föregående års kapitalvärde (3 375 000 kr). Av föregående års beräkningar framgår att stiftelsens förmögenhet då översteg pensionsreserven med 9 000 kr.

Den redovisade lönekostnaden för år 2 uppgår till 425 000 kr. Redovisad kostnad för arbetsgivaravgifter före avsättningen till pensioner uppgår till 140 250 kr. Andra personalkostnader (t.ex. utbildning) uppgår till 30 000 kr. Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.

Personalkostnaden hänförs i sin helhet till en person som både är ägare och VD i företaget.

Tänk så här

År 2 understiger stiftelsens förmögenhet pensionsreservens värde och en avsättning ska göras motsvarande mellanskillnaden 67 000 kr (3 535 000 - 3 468 000). Företaget ska också beräkna särskild löneskatt på det reserverade beloppet vilken blir 16 080 kr ($0,24 \times 67\,000$).

Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):

Lönekostnad	425 000
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	140 250
Mellanskillnad pensionsreserv och stiftelsens förmögenhet	67 000
Särskild löneskatt på pensionskostnad	16 080
<u>Utbildningskostnad</u>	<u>30 000</u>
Personalkostnad	678 330

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

År 2

Rörelsekostnader

Personalkostnader -678 330

Balansräkningen

31/12 år 2

Avsättningar

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	67 000
Övriga avsättningar	16 080

Referenser

Punkterna 16.16 och 16.17

16 d – Pensionsåtagande med kapitalförsäkring

Förutsättningar År 1

Under året har företaget utfäst pension till ägaren vilken säkerställs genom en av företaget tecknad och till ägaren pantförskriven kapitalförsäkring. Enligt avtalet är företagets åtagande för ägarens pension och därtill hörande särskilda löneskatt begränsat till utfallet på kapitalförsäkringen.

Kapitalförsäkringen är tecknad med återbetalningsskydd för 1 000 000 kr. Återköpsvärdet per den 31 december är 980 000 kr. Försäkringskapitalet är 995 000 kr. Kapitalförsäkringen är företagets enda finansiella anläggningstillgång.

Företagets utgifter för pensionsförsäkringspremier för övriga anställda är 47 000 kr.

Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.

Företagets kostnader för löner uppgår under räkenskapsåret till 1 425 000 kr. Av dessa avser 425 000 kr lön till ägaren. Kostnaden för arbetsgivaravgifter är 470 250 kr. Företagets övriga personalkostnader (t.ex. för utbildning) uppgår till 40 000 kr.

Tänk så här År 1

Kapitalförsäkringslösningen avser ägaren som har det bestämmande inflytandet över verksamheten. Pensionsutfästelsen får därför inte redovisas i enlighet med 5 § tryggandelagen varför den i stället ska redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Kapitalförsäkringen ska redovisas som en tillgång i företagets balansräkning.

Kapitalförsäkringen och pensionsutfästelsen ska redovisas till samma värde, dvs. anskaffningsvärdet för kapitalförsäkringen. Någon nedskrivning behöver inte göras av kapitalförsäkringens redovisade värde. Värdenedgången understiger både 25 000 kr och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång (kapitalförsäkringen är företagets enda finansiella anläggningstillgång).

Pensionsutfästelsen säkerställs genom en kapitalförsäkring som även omfattar den särskilda löneskatten varför inte någon separat beräkning behöver göras.

Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):

Lönekostnad	1 425 000
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	470 250
Pensionskostnad	
Premier för pensionsförsäkringar	47 000
Särskild löneskatt på pensionskostn.	11 280
Kapitalförsäkringslösning	1 000 000
Utbildningskostnad	40 000
Personalkostnad	2 993 530

Redovisa så här i
årsredovisningen
År 1

Resultaträkningen **År 1**

Rörelsekostnader

Personalkostnader	-2 993 530
-------------------	------------

Balansräkningen **31/12 år 1**

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga fordringar	1 000 000
-------------------------------	-----------

Avsättningar

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	1 000 000
--	-----------

Noter till balansräkningen

Ställda säkerheter

Andra ställda säkerheter	1 000 000
--------------------------	-----------

Förutsättningar
År 10

De redovisade värdena på kapitalförsäkringen och det tillhörande pensionsåtagandet är oförändrade under år 2-9 eftersom försäkringen har ökat i värde.

År 10 påbörjas pensionsutbetalningen till ägaren samtidigt som 150 000 kr betalas ut från kapitalförsäkringen. Kapitalförsäkringens värde på balansdagen är 1 350 000 kr.

Företagets utgifter för pensionsförsäkringspremier för övriga anställda är 53 000 kr.

Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.

Kostnaden för löner och andra ersättningar är 1 665 000 kr. Av dessa avser 525 000 kr ägaren. Kostnaden för arbetsgivaravgifter är 549 450 kr. Övriga personalkostnader är 60 000 kr.

Tänk så här År
10

Det utbetalda beloppet från kapitalförsäkringen ska även användas till att betala den särskilda löneskatten på pensionen till ägaren. Företaget har vid utbetalningen

beräknat hur stor del som avser pension respektive särskild löneskatt. Av det utbetalda beloppet på 150 000 kr utbetalades följaktligen 120 968 kr ($150\,000/1,24$) i pension till ägaren. Den särskilda löneskatten blir 29 032 kr.

Det verkliga värdet överstiger det redovisade värdet på kapitalförsäkringen varför balansräkningen inte påverkas av utbetalningen. Pensionsutbetalningen och skyldigheten att betala särskild löneskatt ska redovisas som kostnad i resultaträkningen. Utbetalningen från kapitalförsäkringen redovisas som intäkt. Först när utbetalt belopp leder till att kapitalförsäkringens värde understiger det redovisade värdet ska utbetalningarna minska de redovisade beloppen i balansräkningen.

Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):

Lönekostnad	1 665 000
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	549 450
Pensionskostnad	
Pensionsutbetalningar	120 968
Premier för pensionsförsäkringar	53 000
Särskild löneskatt på pensionskostn.*	41 752
Övriga personalkostnader	60 000
Personalkostnad	2 490 170

$*(53\,000 \times 0,24) + 29\,032$

Det utbetalade beloppet från kapitalförsäkringen (150 000 kr) redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar.

Redovisa så här i
årsredovisningen
År 10

Resultaträkningen **År 10**

Rörelsekostnader

Personalkostnader -2 490 170

Finansiella poster

Resultat från övriga finansiella
anläggningstillgångar 150 000

Balansräkningen **31/12 år 10**

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga fordringar 1 000 000

Avsättningar

Övriga avsättningar för pensioner och
liknande förpliktelser 1 000 000

Noter till balansräkningen

Ställda säkerheter

Andra ställda säkerheter 1 000 000

Referenser

Punkterna 11.3, 11.19, 11.20, 16.16, 16.18, 18.11 och 18.12

Exempel till Kapitel 17 – Skulder

17 a – Skatteskulder

Förutsättningar

Ett företag har betalat in 11/12 av F-skatten på 120 000 kr (dvs. 110 000 kr). Beräknad inkomstskatt är 98 000 kr. Beräknad särskild löneskatt på tjänstepensionsförsäkringspremier är 23 000 kr och fastighetsskatt är 19 000 kr. F-skatten ska täcka den beräknade inkomstskatten, den särskilda löneskatten samt fastighetsskatten. Företaget betalar inte någon avkastningsskatt.

Tänk så här

Enligt punkt 4.7 ska följande poster (för innevarande och tidigare räkenskapsår) ingå i skatteskulden:

Beräknad och/eller fastställd inkomstskatt	+98 000
Beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande	+19 000
Beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader	+23 000
Beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt	0
Inbetald F-skatt	-110 000
Skatteskuld	=30 000

Redovisa så här i årredovisningen

Resultaträkningen

Rörelsekostnader

Övriga externa kostnader	-19 000
Personalkostnader	-23 000

Skatter

Skatt på årets resultat	-98 000
-------------------------	---------

Balansräkningen

Kortfristiga skulder

Skatteskulder	30 000
---------------	--------

Referenser

Punkterna 4.7 och 17.2

17 b – Semesterlöneskuld

Förutsättningar Ett företag har 5 anställda. Intjänandeåret för semestern är 1 april–31 mars. Den 31 december har de anställda sammanlagt 100 semesterdagar inestående. Alla anställda har en månadslön på 30 000 kr. Lagstadgade arbetsgivaravgifter antas vara 30 %. Företaget följer semesterlagen.

Årsredovisning upprättas per 31 december år 2.

Tänk så här Semesterlönen per semesterdag beräknas till 5,4 % av månadslönen. Den består dels av lön (4,6 %), dels av semesterlönetillägg (0,8 %).

Semesterlöneskulden blir 162 000 kr ($30\,000 \times 0,054 \times 100$ dagar).

Arbetsgivaravgifter på semesterlöneskulden blir 48 600 kr ($162\,000 \times 0,3$).

Total semesterlöneskuld inkl. arbetsgivaravgifter blir 210 600 kr ($162\,000 + 48\,600$).

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen

31/12 år 2

Kortfristiga skulder

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

210 600

Referenser

Punkt 17.10

Exempel till Kapitel 18 – Noter

18 a – Redovisningsprinciper

Förutsättningar Ett företag tillämpar BFNAR 201X:X och redovisar tjänsteuppdrag till fast pris enligt huvudregeln.

Följande avskrivningstider tillämpas:

Maskiner 5 år

Lastbilar 6 år

Byggnader 25 år

Vid beräkningen av avskrivningsunderlaget på lastbilar har hänsyn tagits till ett beräknat restvärde.

Tänk så här

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet behöver inte lämna fler upplysningar om redovisningsprinciper än vad som framgår av punkterna 18.3–18.6.

Redovisa så här i

Not 1 Redovisningsprinciper

årsredovisningen

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 201X:X Årsredovisning i mindre företag.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Avskrivning

Tillämpade avskrivningstider:

Maskiner och andra tekniska anläggningar	5 år
Inventarier, verktyg och installationer	6 år
Byggnader	25 år

Inventarier, verktyg och installationer består av lastbilar. Vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet för dessa har hänsyn tagits till beräknat restvärde.

Referenser

Punkterna 18.3–18.5

18 b – Exceptionella intäkter och kostnader

Förutsättningar

Ett företag har i samband med bokslutet gjort en nedskrivning av materiella anläggningstillgångar på totalt 5 000 000 kr. Därutöver har avsättning gjorts med 2 000 000 kr avseende en pågående rättstvist.

Tänk så här

Exceptionella intäkter och kostnader är sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Ofta är de exceptionella både på grund av sin storlek och av sin förekomst.

Ett företag som haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst ska lämna upplysning i not om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad.

Hänvisning till noten ska göras vid de poster som noten hänför sig till, dvs. Övriga externa kostnader och Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar.

Redovisa så här i årsredovisningen

Avsättning för pågående rättstvist	2 000 000
Nedskrivning av materiella anläggningstillgångar	5 000 000

Referenser

5 kap. 3 och 19 §§ ÅRL

18 c – Upplysningar om anläggningstillgångar

Tänk så här

Upplysning ska lämnas för varje redovisad post under rubriken Anläggningstillgångar i årsredovisningen. Enligt balansräkningsuppställningen i punkt 4.7 ingår följande poster.

- Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
- Hyresrätter och liknande rättigheter
- Goodwill
- Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar
- Byggnader och mark
- Maskiner och andra tekniska anläggningar
- Inventarier, verktyg och installationer
- Förbättringsutgifter på annans fastighet
- Övriga materiella anläggningstillgångar
- Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar
- Andelar i koncernföretag
- Fordringar hos koncernföretag
- Andelar i intresseföretag
- Fordringar hos intresseföretag
- Andra långfristiga värdepappersinnehav
- Lån till delägare eller närstående
- Andra långfristiga fordringar

Det framgår av uppställningen nedan (*Redovisa så här i årsredovisningen*) hur upplysningen presenteras. Rader som inte är relevanta ska inte tas med, t.ex. utgår raderna för avskrivning och uppskrivning vad gäller noten till finansiella anläggningstillgångar eftersom någon avskrivning eller uppskrivning inte görs på dessa.

I exemplet visas fler rader än vad som krävs enligt ÅRL. Den extra informationen gör att redovisat värde i balansräkningen kan härledas.

Redovisa så här i årsredovisningen

Ingående anskaffningsvärden	xxx.xxx
Inköp	xxx.xxx
Försäljningar/utrangeringar	-xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Utgående anskaffningsvärden	xxx.xxx

Ingående avskrivningar	-xxx.xxx
Återförda avskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Årets avskrivningar	-xxx.xxx
Utgående avskrivningar	-xxx.xxx
Ingående uppskrivningar	xxx.xxx
Återförda uppskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	-xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Årets uppskrivningar	xxx.xxx
Årets avskrivningar på uppskrivet belopp	-xxx.xxx
Utgående uppskrivningar	xxx.xxx
Ingående nedskrivningar	-xxx.xxx
Återförda nedskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	xxx.xxx
Återförda nedskrivningar	xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Årets nedskrivningar (anskaffningsvärde)	-xxx.xxx
Utgående nedskrivningar	-xxx.xxx
Redovisat värde	xxx.xxx

Referenser 5 kap. 8 § ÅRL och punkt 18.8

18 d – Uppskrivningsfond

Förutsättningar Ett aktiebolag äger ett antal fastigheter. Några av fastigheterna har tidigare år skrivits upp till taxeringsvärdet. Under räkenskapsåret har ytterligare en fastighet skrivits upp och uppskrivningsfonden har tagits i anspråk för en fondemission.

Anläggningstillgångarnas sammantagna utgående bokförda värde uppgår till 35 000 000 kr. Utgående bokfört värde exklusive uppskrivningar uppgår till 23 000 000 kr.

Tänk så här

Upplysning om uppskrivningsfonden ska lämnas i tabell eller liknande. De uppgifter som ska lämnas är fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut samt förändringar under året. Uppgift ska också lämnas om det värde som skulle ha redovisats om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp.

Redovisa så här i årsredovisningen

Belopp vid årets ingång	8 200 000
Avsättning till fonden under räkenskapsåret	4 000 000
Avskrivning av uppskrivna tillgångar	-200 000
Ianspråktaget för fondemission	-5 000 000
Belopp vid årets utgång	7 000 000

Anläggningstillgångarnas utgående bokförda värde exklusive uppskrivningar uppgår till 23 000 000 kr.

Referenser

5 kap. 11 § ÄRL

18 e – Ställda säkerheter

Förutsättningar

Ett företag har lämnat en företagsinteckning på 1 000 000 kr (beloppet som anges på inteckningen) som säkerhet till banken. Företaget har en bil med äganderättsförbehåll. Bilens bokförda värde uppgår till 350 000 kr. Det finns belånade kundfordringar (factoring) till ett värde av 255 000 kr.

I posten Andra långfristiga värdepapperinnehav finns en kapitalförsäkring som tecknades i samband med att företaget utfäste pension till sin VD. Kapitalförsäkringen är pantsatt till förmån för företags VD. Anskaffningsvärdet uppgår till 1 000 000 kr.

Företaget har också ställt säkerhet i form av en fastighetsinteckning om 500 000 kr till förmån för sitt dotterföretag.

Tänk så här

Företaget ska lämna upplysning om säkerheternas omfattning, art och form.

När en tillgång är ställd som säkerhet ska upplysningen om omfattningen avse tillgångens redovisade värde. När säkerhet har ställts i form av en inteckning ska upplysningen i stället avse de ställda säkerheternas belopp för respektive slag av inteckning.

Redovisa så här i
årsredovisningen

Företagsinteckning	1 000 000
Tillgångar med äganderättsförbehåll	350 000
Belånade kundfordringar	255 000
Andra ställda säkerheter	1 000 000
<i>Säkerheter ställda till förmån för koncernföretag</i>	
Fastighetsinteckning	500 000

Referenser

Punkt 18.11–18.12 och 5 kap. 16 § ÅRL

18 f – Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster

Förutsättningar

Ett företag har banklån på totalt 1 500 000 kr. Varje år amorteras 150 000 kr.

Tänk så här

Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska upplysning lämnas om förhållandet till andra poster.

Den kortfristiga delen av lånet uppgår till 150 000 kr och redovisas som kortfristig skuld under rubriken Övriga skulder till kreditinstitut. Resterande del, 1 350 000 kr, redovisas som långfristig skuld under rubriken Övriga skulder till kreditinstitut.

Hänvisning till noten ska göras vid de poster som noten hänför sig till.

Redovisa så här i
årsredovisningen

Företagets banklån om 1 500 000 kronor redovisas under följande poster i balansräkningen.

<i>Långfristiga skulder</i>	
Övriga skulder till kreditinstitut	1 350 000
<i>Kortfristiga skulder</i>	
Övriga skulder till kreditinstitut	150 000

Referenser

3 kap. 4 § första stycket andra meningen och 5 kap. 3 § ÅRL