

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

K2 Årsbokslut

Remissversion
2015-03-23

Innehållsförteckning

Förkortningslista	10
Lagregler, allmänt råd (BFNAR 20XX:x) och kommentarer	11
Avsnitt I – Tillämpning och principer	11
Kapitel 1 – Tillämpning	11
Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?	11
Definitioner.....	13
Tillämpning av detta allmänna råd	14
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd	14
Kapitel 2 – Grundläggande principer	15
Tillämpning	15
Fortlevnadsprincipen	15
Konsekvent tillämpning.....	15
Försiktighetsprincipen	16
Periodiseringsprincipen	16
Individuell värdering	16
Bruttoredovisning och kvittningsförbud.....	17
Kontinuitetsprincipen	17
Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper.....	18
En eller flera transaktioner	20
Byten.....	21
Schablonmässig värdering.....	21
Händelser efter balansdagen	22
Avsnitt II – Årsbokslutets utformning	22
Kapitel 3 – Årsbokslutets utformning	22
Tillämpning	22
Årsbokslutets presentation.....	22
Årsbokslutets språk och form	24
Valuta och beloppsuppgifter.....	25
Årsbokslutets undertecknande	25
Särskilda regler för föreningar.....	26
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	26
Särskilda regler för stiftelser.....	27
Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsbokslutet	27
Tillämpning	27

Uppställningsform för resultaträkningen.....	28
Uppställningsform för balansräkningen	41
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	64
Särskilda regler för handelsbolag	65
Särskilda regler för föreningar.....	65
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	67
Särskilda regler för stiftelser.....	67
Särskilda regler för filialer.....	69
Avsnitt III – Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen	70
Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen.....	70
Avsnitt IV – Resultaträkning	70
Kapitel 6 – Rörelseintäkter.....	70
Tillämpning	70
Grundläggande bestämmelser	71
När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?.....	74
När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?.....	75
När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?	89
När och hur redovisas offentliga stöd?	92
När och hur redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst.....	94
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	95
Särskilda regler för föreningar.....	96
Erhållna bidrag	96
Särskilda regler för stiftelser.....	96
Kapitel 7 – Rörelsekostnader	96
Tillämpning	96
Grundläggande bestämmelser	97
När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?	103
När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?.....	104
När och hur redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust.....	105
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	107
Särskilda regler för handelsbolag	107
Särskilda regler för föreningar.....	108
Särskilda regler för stiftelser.....	108
Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.....	109
Tillämpning	109

Grundläggande bestämmelser	109
Realisationsresultat	109
Insatsemission.....	110
Vinstutdelning	110
Ränteintäkter och räntekostnader	110
Bokslutsdispositioner	111
Skatter	111
Avsnitt V – Balansräkning	111
Kapitel 9 – Tillgångar	111
Tillämpning	111
Grundläggande bestämmelser	111
Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde	116
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	118
Särskilda regler för föreningar.....	123
Särskilda regler för stiftelser.....	124
Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	124
Tillämpning	124
Grundläggande bestämmelser	124
Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar	128
Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar.....	130
Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	132
Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	139
Återföring av en nedskrivning	142
Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar	143
Tillämpning	143
Grundläggande bestämmelser	144
En eller flera finansiella anläggningstillgångar?	145
Värdering	145
Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar	146
Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar	148
Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?	148
När ska en nedskrivning ske?	149
Återföring av en nedskrivning	149
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	150
Kapitel 12 – Varulager	150
Tillämpning	150

Grundläggande bestämmelser	151
Redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde	153
Anskaffningsvärde för varulager	153
Nettoförsäljningsvärde.....	156
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	159
Särskilda regler för föreningar.....	159
Särskilda regler för stiftelser.....	159
Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar	160
Tillämpning	160
Grundläggande bestämmelser	160
Värdering	161
Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar samt kassa och bank.....	163
Tillämpning	163
Grundläggande bestämmelser	163
Värdering.....	164
Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar	165
Nettoförsäljningsvärde.....	166
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	166
Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver	166
Tillämpning	166
Eget kapital	167
Obeskattade reserver.....	167
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	167
Särskilda regler för handelsbolag	169
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	170
Särskilda regler för stiftelser.....	171
Kapitel 16 – Avsättningar	171
Tillämpning	171
Grundläggande bestämmelser	171
Värdering.....	174
Särskilt om pensioner för anställda	178
Kapitel 17 – Skulder.....	180
Tillämpning	180
Grundläggande bestämmelser	181
Värdering.....	183
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	185

Särskilda regler för handelsbolag	186
Kapitel 18 – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser	186
Grundläggande bestämmelser	186
Ställda säkerheter.....	186
Ansvarsförbindelser.....	188
Särskilda regler för stiftelser.....	189
Kapitel 19 – Upplýsningar	189
Tillämpning	189
Värderingsprinciper	190
Materiella och immateriella anläggningstillgångar	191
Finansiella anläggningstillgångar	191
Skulder.....	191
Särskilda regler för föreningar.....	192
Särskilda regler för samfällighetsföreningar	192
Särskilda regler för stiftelser.....	192
Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag.....	193
Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag	193
Tillämpning	193
Grundläggande bestämmelser	193
Anskaffningsvärde och redovisat värde	196
Nedskrivning	197
När sker redovisning i resultaträkningen?	199
Avsnitt IV – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd.....	199
Kapitel 21 – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd .	199
Tillämpning	199
Korrigeringar i ingående balans	200
Värdering till verkligt värde	202
Ingen korrigering i ingående balans	203
Upplýsningar	204
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.....	204
Särskilda regler för stiftelser.....	205
Särskilda regler för filialer.....	205
Exempel	205

Exempel till kapitel 6 – Rörelseintäkter	205
6 a – Öppet köp.....	205
6 b – Försäljning av vara som innefattar installation.....	206
6 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris	206
6 d – Uppdrag på löpande räkning	207
6 e – Uppdrag till fast pris	208
6 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden	213
6 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris.....	216
6 h – Royalty	220
6 i – Provision.....	221
6 j – Försäljning av måltidskuponger	221
6 k – Försäljning av gymkort.....	222
6 l – Näringsidkares uttag av varor ur företaget	222
6 m – Gåva till visst ändamål under flera år.....	223
6 n – Medlemsavgifter.....	224
6 o – Medlemsavgifter som till viss del avser riksorganisation	224
6 p – Gåva i form av fastighet	225
6 q – Intäkt av bidrag.....	226
Exempel till kapitel 7 – Rörelsekostnader.....	226
7 a – Försäkringskostnad	226
7 b – Leasing av bil	228
7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift.....	230
7 d – Annons- och försäkringskostnad	231
7 e – Personalkostnader	233
Exempel till kapitel 9 – Tillgångar.....	234
9 a – Omklassificering av en tillgång	234
9 b – En tillgång som används både i företaget och privat.....	235
Exempel till kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	236
10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad	236
10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil.....	238
10 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2	239
10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång.....	241
10 e – Återföring av en nedskrivning	242
10 f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde	244
Exempel till kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar	245
11 a – Noterade aktier, värdeuppgång	245

11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning.....	245
11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring	246
11 d – Statsobligation, upplupen ränta	247
11 e – Statsobligation, köpt till överkurs	248
11 f – Nollkuponobligation	249
11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr.....	250
11 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar	252
11 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet	253
Exempel till kapitel 12 – Varulager	255
12 a – Värdering av egentillverkade varor	255
12 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen	259
12 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag	261
12 d – Positiv förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande	262
12 e – Negativ förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande	263
12 f – Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som bokförts löpande	264
12 g – Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som inte bokförts löpande.....	264
Exempel till kapitel 15 – Eget kapital	265
15 a – Uttag till företagaren och företagarens sambo	266
15 b – Reservering till och användning av underhålls- och förnyelsefond	266
15 c – Redovisning i avkastningsstiftelse	267
Exempel till kapitel 16 – Avsättningar	269
16 a – Produktgarantier	269
Exempel till Kapitel 17 – Skulder	270
17 a – Semesterlöneskuld för anställda dvs. ej den enskilda näringsidkaren eller delägare i handelsbolag	270
Exempel till kapitel 19 –Upplysningar.....	271
19 a – Redovisningsprinciper	271
19 b – Upplysningar om anläggningstillgångar	272

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
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

6 kap. 3 § BFL

Andra företag än sådana som avses i 1 § ska, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut.

Årsbokslutet ska upprättas enligt 4 och 5 §§. Företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 1 § får upprätta årsbokslutet i förenklad form enligt 6 §. Lag (2010:1514)

Lagtext

6 kap.1 § BFL

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
 - 3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),
 - 3 b. konsortier enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium),
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,
6. 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,
7. företag som är moderföretag i en koncern vilken 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.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföre-

tag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Lag (2014:1387)

Lagtext

1 kap. 2 § första stycket 1, 3, 4 och 9 samt andra stycket BFL

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,

3. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

4. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

9. 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.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § ska vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag som hänför sig till nettoomsättning, till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2010:1514).

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)

Allmänt råd

1.1 Detta allmänna råd får tillämpas av företag som avslutar den löpande bokföringen med ett årsbokslut enligt 6 kap. 3 § första stycket bokfö-

ringslagen (1999:1078).

Kommentar

Enligt 6 kap. 3 § första stycket BFL ska ett mindre företag avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut, om företaget inte måste upprätta en årsredovisning eller har valt att frivilligt upprätta en årsredovisning. Exempel på företag som kan tillämpa det allmänna rådet är enskilda näringsidkare, handelsbolag i vilka inte någon juridisk person är delägare och ideella föreningar.

Ett företag som är moderföretag i en större koncern får inte tillämpa det allmänna rådet. Ett sådant företag ska upprätta en årsredovisning. 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 om gränsvärden (BFNAR 2006:11). Moderföretag, dotterföretag och koncern definieras i 1 kap. 4 § ÅRL.

En enskild näringsidkare som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut ska i stället tillämpa BFNs allmänna råd BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1).

En ideell förening eller ett registrerat trossamfund som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut ska i stället tillämpa BFNs allmänna råd BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (K1).

Väljer ett företag som upprättar årsbokslut att inte tillämpa det allmänna rådet ska det, utöver lag, tillämpa antingen annan normgivning från Bokföringsnämnden eller rekommendationer och uttalanden från det numera nedlagda Redovisningsrådet. I Bokföringsnämndens allmänna råd om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (BFNAR 2000:2) anges i vilken utsträckning dessa får tillämpas.

Definitioner

Allmänt råd

- 1.2 I detta allmänna råd betyder
- a) *enskild näringsverksamhet*: näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person oavsett om verksamheten bedrivs enskilt eller gemensamt med annan i ett enkelt bolag,
 - b) *filial*: näringsverksamhet som enligt 14 § tredje stycket 1 lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. ska tillämpa bestämmelserna i 6 kap. 4, 5, 7 och 8 §§ bokföringslagen (1999:1078),
 - c) *förening*: ideell förening, registrerat trossamfund och liknande sammanslutning,
 - d) *företag*: fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och som tillämpar detta allmänna råd,
 - e) *handelsbolag*: handelsbolag och kommanditbolag,
 - f) *samfällighetsförening*: samfällighetsförening enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter, viltvårdsområdesför-

- ening enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden och fiskevårdsområdesförening enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden och liknande sammanslutningar, och
- g) *stiftelse*: stiftelse och företag som drivs under stiftelseliknande former.

I fråga om dödsbo gäller vad som sägs om enskild näringsverksamhet.

Tillämpning av detta allmänna råd

- Allmänt råd* 1.3 Detta allmänna råd tillämpas när ett företag upprättar ett årsbokslut enligt 6 kap. 3 § första stycket och andra stycket första meningen bokföringslagen (1999:1078).

- Allmänt råd* 1.4 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse.

Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte samtidigt tillämpa annan normgivning när årsbokslutet upprättas.

- Kommentar* Enligt punkt 1.4 ska ett företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet tillämpa det i sin helhet och utan avvikelse. Företaget ska därför inte tillämpa annan normgivning när det upprättar årsbokslut. 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.

Genom att företaget lämnar upplysning att det allmänna rådet tillämpas (se punkt 19.2) får användare av årsbokslutet information om vilka regler och principer som har tillämpats när årsbokslutet upprättades.

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

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

- Allmänt råd* 1.5 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* Regeln i punkt 1.5 innebär att företaget inte får tillämpa t.ex. andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden vid sidan av det allmänna rådet.

Enligt 6 kap. 4 § BFL ska 2 kap. 4 § ÅRL om andra grundläggande redovis-

ningsprinciper tillämpas när årsbokslutet upprättas. 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

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

— — —

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

— — —

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
— — — Lag (2010:1514)

Kommentar

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

De grundläggande redovisningsprinciperna i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL är

- fortlevnadsprincipen
- konsekvent tillämpning
- försiktighetsprincipen
- periodiseringsprincipen
- individuell värdering
- kvittningsförbud
- kontinuitetsprincipen.

Fortlevnadsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL

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

1. Företaget skall förutsättas fortsätta sin verksamhet.
- — — Lag (2004:1173)

Kommentar

Fortlevnadsprincipen innebär att företaget när det upprättar balansräkningen, resultaträkningen och upplysningarna ska förutsättas fortsätta sin verksamhet. Av detta 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 skall följande iakttagas:

— — —

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i

förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

--- Lag (2004:1173)

Kommentar

Principen om konsekvent tillämpning innebär att samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska användas mellan räkenskapsåren. 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 skall följande iakttagas:

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

- a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
- b) hänsyn skall 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 skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

--- Lag (2004:1173).

Kommentar

Försiktighetsprincipen innebär att vid osäkerhet ska företaget välja en lägre värdering av tillgångar och en högre värdering av skulder. Värdering ska göras med rimlig försiktighet. Endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen, hänsyn ska tas till befarade förluster och värdenedgångar ska beaktas utan hänsyn till årets resultat.

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

Periodiseringsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL

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

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

--- Lag (2004:1173)

Individuell värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL

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

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av skall värderas var för sig.
--- Lag (2004:1173)

Kommentar

Principen om individuell värdering innebär att de olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig. Utgångspunkten i det allmänna rådet är således 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 2.8 om schablonmässig värdering).

Bruttoredovisning och kvittningsförbud

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL
Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iakttagas:

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
--- Lag (2004:1173)

Tillgångar får inte kvittas mot avsättningar eller skulder samt intäkter inte kvittas mot kostnader. I det allmänna rådet finns dock ett antal undantag från denna princip. Undantagen är

- kvittning av fakturerade belopp mot nedlagda kostnader vid värdering av uppdrag till fast pris (se punkt 6.27)
 - netturedovisning av årets nedskrivningar och återföring av tidigare års nedskrivningar (se punkt 4.3)
 - netturedovisning av intäkter och kostnader i respektive post under rubriken Finansiella poster (se punkt 4.3)
- och*
- netturedovisning av intäkter och kostnader vid beräkning av realisationsvinst enligt punkt 6.34 och realisationsförlust enligt punkt 7.14.

I det allmänna rådet anges särskilt att följande poster ska bruttoredovisas:

- Aktiverat arbete för egen räkning
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

Kontinuitetsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 7 ÅRL
Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iakttagas:

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår skall stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.
--- Lag (2004:1173)

Kommentar Kontinuitetsprincipen innebär att ingående balans ska stämma överens med föregående års utgående balans.

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. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not. Lag (2004:1173)

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.

Upplysningar om avvikelser enligt 2 kap. 4 § andra stycket andra meningen årsredovisningslagen behöver inte lämnas.

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 2.8 om schablonmässig värdering
- punkt 7.11 om återkommande utgifter
- punkt 10.5 om inventarier av mindre värde
- 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. Företaget ska ta hänsyn till beslutet när balansräkningen och resultaträkningen upprättas. 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

Ett företag får ändra princip för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet. Den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden. Det innebär att årets och kommande års resultat påverkas, men däremot görs inte 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. I dessa fall ska alla uppdrag av samma slag redovisas enligt samma metod, dvs. det är inte tillåtet att endast använda respektive huvudregel på nya uppdrag.

I punkt 7.11 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 10.24). 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 16.10 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 6.2–6.7. Vad som är en utgift och hur stor den är framgår av punkterna 7.2–7.5. 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 7.11 och 10.5. Även dessa är avvikelser från periodiseringsprincipen.

En eller flera transaktioner

Allmänt råd 2.5 Varje transaktion ska normalt redovisas för sig.

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

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

Kommentar 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 kan också vara så att två eller flera transaktioner hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås om inte transaktionerna redovisas tillsammans. Ett exempel är ett företag som samtidigt som varorna säljs kommer överens om att senare köpa tillbaka dem ("repa"). Återköpsklausulen kan innebära att den ekonomiska effekten av den första transaktionen

upphör. I detta fall ska de två transaktionerna redovisas tillsammans.

Det är avsikten som är utgångspunkten vid bedömningen om en transaktion ska redovisas i delar eller om flera transaktioner ska redovisas tillsammans. 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).

Byten

Allmänt råd 2.6 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. Skatterettsligt är däremot även detta byte att betrakta som en avyttring och leder till beskattning.

Allmänt råd 2.7 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 är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget lämnar i byte respektive tar emot. 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 2.8 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.

Händelser efter balansdagen

Allmänt råd 2.9 Ett företag ska när årsbokslutet avges beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Kommentar Av punkt 3.8 framgår att dagen för årsbokslutets undertecknande är densamma som den dag årsbokslutet avges. Vid redovisning av lämnat aktieägartillskott får händelser efter balansdagen beaktas (se punkterna, 11.10 och 20.6).

Avsnitt II – Årsbokslutets utformning

Kapitel 3 – Årsbokslutets utformning

Tillämpning

3.1 Detta kapitel ska tillämpas när årsbokslutet utformas.

Särskilda regler finns för

- a) föreningar i punkterna 3.9 och 3.10,
- b) samfällighetsföreningar i punkterna 3.11 och 3.12, och
- c) stiftelser i punkterna 3.13 och 3.14.

Årsbokslutets presentation

Lagtext 6 kap. 4 § första stycket första meningen BFL
Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning.
— — — Lag (2010:1514).

Lagtext 6 kap. 5 § första stycket BFL
I årsbokslutet ska företaget lämna de ytterligare upplysningar som anges i andra och tredje styckena.
— — — Lag (2010:1514)

Allmänt råd 3.2 Årsbokslutet ska presenteras i ordningen resultaträkning och balansräkning.

Kommentar De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § BFL är en del av årsbokslutet. Företaget får avgöra var i årsbokslutet upplysningarna lämnas så länge årsbokslutet är upprättat på ett överskådligt sätt. Upplysningarna kan t.ex. placeras i noter efter resultat- och balansräkningen.

De upplysningar som ska lämnas framgår av kapitel 19. Det allmänna rådet

anger de upplysningar som ett företag ska lämna i årsbokslutet, men inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs.

Årsbokslutet ska innehålla information om företagets ekonomiska ställning och resultat. Annan information än ekonomisk ska inte lämnas i årsbokslutet. Sådan information kan t.ex. lämnas i en verksamhetsberättelse. Verksamhetsberättelsen är inte en del av årsbokslutet.

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,

3 kap. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,

--- Lag (2010:1514)

Lagtext

2 kap. 2 § ÅRL

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

Allmänt råd

3.3 Ett företag som upprättar sitt årsbokslut enligt detta allmänna råd anses uppfylla de krav som ställs på överskådlighet och god redovisningssed enligt 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket ÅRL

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

--- Lag (1999:1112).

Lagtext

3 kap. 4 § 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,

1. om de är av ringa betydelse 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 (2010:1515)

Lagtext

3 kap. 11 § första stycket 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.

— — — Lag (2010:1515)

Allmänt råd

3.4 Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i punkterna 4.3 eller 4.4 respektive punkterna 4.6 eller 4.7, trots det som anges i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

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 § andra–fjärde 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.

Ett företag behöver inte ange jämförelsetal till beloppsuppgifterna i resultat- och balansräkningen. För vissa företagsformer är det dock ett krav att jämförelsetal anges, se punkterna 3.10, 3.12 och 3.14. Övriga företag får ange jämförelsetal.

Allmänt råd

3.6 På varje sida i årsbokslutet ska sidnummer samt företagets namn och person- eller organisationsnummer anges.

Årsbokslutets språk och form

Lagtext

1 kap. 4 § första–tredje styckena BFL

Räkenskapsinformation som företaget självt upprättar enligt denna lag skall avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i

första stycket, upprättar räkenskapsinformationen på annat språk. Ett företag som har fått ett sådant tillstånd skall dock, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta räkenskapsinformationen till något av de språk som anges i första stycket.

Tillstånd enligt andra stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

— — — Lag (2006:874).

Kommentar Av 1 kap. 2 § 8 BFL framgår att årsbokslutet utgör räkenskapsinformation, vilket innebär att årsbokslutet normalt ska avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

Lagtext 6 kap. 4 § första stycket andra meningen BFL
— — — Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form.
— — — Lag (2010:1514)

Valuta och beloppsuppgifter

Lagtext 6 kap. 4 § första stycket tredje meningen BFL
— — — Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor.
— — — Lag (2010:1514)

Allmänt råd 3.7 Beloppen i årsbokslutet ska anges i hela kronor eller tusental kronor. Valet av enhet ska framgå av årsbokslutet.

Årsbokslutets undertecknande

Lagtext 6 kap. 4 § andra stycket BFL
— — —
När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:
— — —
2 kap. 7 § om undertecknande,
— — — Lag (2010:1514)

Lagtext 2 kap. 7 § första, andra, och fjärde-åttonde styckena 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 stiftelser med anknuten förvaltning ska årsredovisningen skrivas under av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, av samtliga bolagsmän som företrädar 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* 3.8 Årsbokslutets undertecknande enligt 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras av dem som innehar respektive befattning när årsbokslutet avges.

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

- Kommentar* Punkten innebär t.ex. att ett årsbokslut som ska skrivas under av en styrelse och i förekommande fall verkställande direktör, ska skrivas under av dem som är styrelseledamöter och verkställande direktör när årsbokslutet avges.

Dagen för årsbokslutets undertecknande ska framgå av årsbokslutet och vara densamma som den dag årsbokslutet avges, dvs. den dag det beslutas.

Särskilda regler för föreningar

- Allmänt råd* 3.9 I en 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 punkt 4.11 och inte heller slå samman posterna.

- Allmänt råd* 3.10 En förening ska lämna jämförelsetal till varje post och summeringsrad i resultaträkningen och balansräkningen.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

- Allmänt råd* 3.11 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 punkt 4.13 och inte heller slå samman posterna.

- Allmänt råd* 3.12 En samfällighetsförening ska lämna jämförelsetal till varje post och summeringsrad i resultaträkningen och balansräkningen.

Särskilda regler för stiftelser

- Allmänt råd* 3.13 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 4.15–4.17 och inte heller slå samman posterna.

- Allmänt råd* 3.14 En stiftelse ska lämna jämförelsetal till varje post och summeringsrad i resultaträkningen och balansräkningen.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsbokslutet

Tillämpning

- Allmänt råd* 4.1 Detta kapitel ska tillämpas när resultaträkningen och balansräkningen upprättas.

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkt 4.8,
- b) handelsbolag i punkt 4.9,
- c) föreningar i punkterna 4.10 och 4.11,
- d) samfällighetsföreningar i punkterna 4.12 och 4.13,
- e) stiftelser i punkterna 4.14–4.17, och
- f) filialer i punkten 4.18.

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

Uppställningsformerna presenteras i tabellform i punkterna 4.3 och 4.6 och gäller för alla företagsformer. I de särskilda reglerna finns kompletterande regler för vissa företagsformer.

I den andra kolumnen i respektive uppställningsform i punkterna 4.3 och 4.6 finns en kort beskrivning av vad som vanligtvis ska redovisas på respektive rad. Upprättas resultaträkning eller balansräkning i förkortad form finns i punkterna 4.4 och 4.7 i stället en uppräkningslista av vilka poster i punkterna 4.3 och 4.6 som ingår i de sammanslagna posterna. Dessutom finns en kolumn som hänvisar till relevanta regler i det allmänna rådet.

I kommentarerna i övriga kapitel hänvisas ofta till poster i uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen enligt punkterna 4.3 och 4.6. Upprättas en resultaträkning eller balansräkning i förkortad form gäller hänvisningen, i förekommande fall, den sammanslagna posten.

Uppställningsform för resultaträkningen

Allmänt råd

4.2 Ett företag ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets början och slut.

Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

— — —

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen

— — —

3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
— — — Lag (2010:1514)

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 (2010:848)

Allmänt råd

4.3 Resultaträkningen ska upprättas med de rubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform, om inte an-

nat anges i andra stycket.

Upprättas resultaträkningen i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.4 tillämpas.

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		Kapitel 6
Nettoomsättning	primära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. varuförsäljning, tjänsteintäkter, hyresintäkter m.m.	6.9–6.25, 6.28 och 6.29
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	12.12 6.26–6.28
Aktiverat arbete för egen räkning	utgifter för eget arbete under året som har aktiverats som anläggningstillgång	10.14
Övriga rörelseintäkter	sekundära intäkter i företagets verksamhet, t.ex. realisationsvinst vid försäljning av icke-finansiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt bidrag för bl.a. personal	6.29–6.35

Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Rörelsekostnader		kapitel 7
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 6.18, 6.204, 6.27 och 6.28
Handelsvaror	kostnaden för sålda handelsvaror (årets inköp +/- förändring av lager av handelsvaror)	kapitel 12 och 14
Övriga externa kostnader	alla övriga rörelsekostnader som inte passar i någon annan post, t.ex. kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto, reklam, nedskrivning av kortfristiga fordringar och lämnade bidrag eller anslag	6.18, 6.24, 6.27, 6.28, 7.20–7.22 och 10.5
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden	6.18, 6.24, 6.27 och 6.28
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
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar	
Övriga	sekundära kostnader i	7.14–7.16

rörelsekostnader	företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	
Summa rörelsekostnader		
Rörelseresultat		
Finansiella poster		Kapitel 8 och 20
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	20.13 och 8.4
Resultat från andelar i intresseföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	20.13 och 8.4
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser	8.4–8.8

	samt realisationsresultat	
Övriga ränteintäkter 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
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.14–11.20, 14.4 och 20.8–20.11
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.7–8.8, 6.33 och 16.14
Summa finansiella poster		
<i>Resultat efter finansiella poster</i>		
Bokslutsdispositioner		
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	20.14
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	20.14
Förändring av periodiseringsfonder		

Förändring av överavskrivningar		
Övriga bokslutsdispositioner		
Summa bokslutsdispositioner		
Resultat före skatt		
Skatter		
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat	
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis	
Årets resultat		

Allmänt råd

- 4.4 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

Bruttoresultat	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.3 Nettoomsättning Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning Aktiverat arbete för egen räkning Övriga rörelseintäkter Råvaror och förmödenheter Handelsvaror Övriga externa kostnader	kapitel 6 och 7 6.7–6.25, 6.28 och 6.29 6.26–6.28 och 12.12 10.14 6.29–6.35 kapitel 12, 6.18, 6.24, 6.27 och 6.28 kapitel 12 och 14 6.18, 6.24, 6.27, 6.28 och 10.510.4
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden	6.18, 6.24, 6.27 och 6.28
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

Nedskrivningar av omsättningstillgångar 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 anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.14–7.16
Rörelseresultat		
Finansiella poster		kapitel 8 och 20
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	20.13 och 8.4
Resultat från andelar i intresseföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och resalisationsresultat	20.13 och 8.4

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat	8.4–8.8
Övriga ränteintäkter 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
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.14–11.20, 14.4 och 20.8–20.11
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.7–8.8, 6.33 och 16.14
Summa finansiella poster		
Resultat efter finansiella poster		
Bokslutsdispositioner		

Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	20.14
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	20.14
Förändring av periodiseringsfonder		
Förändring av överavskrivningar		
Övriga bokslutsdispositioner		
Summa bokslutsdispositioner		
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 6 kap. 4 § andra stycket BFL och 3 kap. 2 § ÅRL). Tabellerna i punkterna 4.3 och 4.4 visar hur en resultaträkning respektive en resultaträkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan.

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 stöd 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. I föreningar och stiftelser redovisas offentliga stöd i posten Bidrag.

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.

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).

I posten redovisas även lämnade bidrag som t.ex. en ideell förening har beslutat om. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats. Detsamma gäller lämnade anslag.

Personalkostnader

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

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

Intäkter och kostnader (räntor) från fordringar och skulder till koncernföretag har inte samband med ägandet och redovisas därför i samma poster som motsvarande intäkter från och kostnader till andra företag.

Koncernbidrag redovisas under rubriken Bokslutsdispositioner.

Resultat från andelar i intresseföretag

Ett företag som äger aktier eller andelar i intresseföretag redovisar intäkter och kostnader som hänger samman med ägandet på samma sätt som vid ägande av aktier eller andelar i koncernföretag.

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.

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 slutskattsedeln 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

4.5 Ett företag ska i balansräkningen ange räkenskapsårets balansdag.

Lagtext

3 kap. 1 § ÅRL

Balansräkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

4.6 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 4.7. tillämpas.

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive
---	---------------	--------------------------

		punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 9
Anläggningstillgångar		9.5–9.7
<i>Immateriella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade immateriella anläggningstillgångar	kapitel 10
Koncessioner, 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 och andra mekniska anläggningar avsedda för produktionen	
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 20
Andelar i koncernföretag	aktier och andelar i koncernföretag	20.2, 20.4–20.11
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	11.6
Andelar i intresseföretag	aktier och andelar i intresseföretag	20.3–20.11
Fordringar hos intresseföretag	fordringar på intresseföretag som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	11.6
Andra långfristiga värdepappersinnehav	långsiktigt innehav av värdepapper som inte avser koncern- eller intresseföretag	
Andra långfristiga fordringar	fordringar som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	
<i>Summa finansiella anläggningstillgångar</i>		
Summa anläggningstillgångar		

Omsättningstillgångar		9.5–9.7
<i>Varulager m.m.</i>	i respektive post varor som lagerhålls samt varor och tjänster som tillverkas eller tillhandahålls för egen eller annans räkning	kapitel 12
Råvaror och förnödenheter	lager av råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen	
Varor under tillverkning	lager av varor där tillverkning har påbörjats	
Färdiga varor och handelsvaror	lager av färdiga egentillverkade varor samt varor som har köpts för vidareförsäljning (handelsvaror)	
Övriga lagertillgångar	lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager (t.ex. lageraktier), lagerfastigheter samt djur som klassificerats som omsättningstillgång	kapitel 14
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om • de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade beloppen, och • någon resultatavräkning inte har redovisats	6.27
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 m.m.</i>		
<i>Kortfristiga fordringar</i>	i respektive post fordringar som förfaller till betalning inom 12 månader från balansdagen	kapitel 13
Kundfordringar		13.5
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag inklusive kundfordringar	
Fordringar hos intresseföretag	fordringar på intresseföretag inklusive kundfordringar	
Övriga fordringar	övriga fordringar, t.ex. aktuella skattefordringar	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	upparbetade men ej fakturerade intäkter från uppdrag på löpande räkning enligt huvudregeln och från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.18 och 6.24
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, t.ex. förutbetalda hyreskostnader och försäkringspremier	7.6, 7.12, 7.13 och 6.8
<i>Summa kortfristiga fordringar</i>		
<i>Kortfristiga placeringar</i>	i respektive post placeringar som är avsedda att realiseras inom 12 månader efter balansdagen	kapitel 14
Andelar i koncernföretag	undantagsvis andelar i koncernföretag	20.2 och 20.12
Övriga kortfristiga placeringar	innehav av värdepapper eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar	

<i>Summa kortfristiga placeringar</i>		
<i>Kassa och bank</i>		kapitel 14
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet	
<i>Summa kassa och bank</i>		
Summa omsättningstillgångar		
SUMMA TILLGÅNGAR		
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		kapitel 15
Eget kapital vid räkenskapsårets början		
Insättningar eller uttag under året		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Eget kapital vid räkenskapsårets slut		
Obeskattade reserver		
Periodiseringsfonder		
Ackumulerade överavskrivningar		
Övriga obeskattade reserver		
Summa obeskattade		

reserver		
Avsättningar		kapitel 16
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt trygghandlagen 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 förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	kapitel 17
Obligationslån		
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som bedöms vara en långfristig finansiering	17.5
Övriga skulder till kreditinstitut		
Skulder till koncern-företag		
Skulder till intresse-företag		
Övriga skulder		
Summa långfristiga skulder		
Kortfristiga skulder	i respektive post skulder som förfaller till betalning inom 12	kapitel 17

	månader från balansdagen	
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 motprestation ännu inte lämnats	6.18
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 resultatavräkning inte har redovisats	6.27
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	fakturerade men ej upparbetade intäkter för uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.24
Leverantörsskulder		
Växelskulder		
Skulder till koncernföretag	skulder till koncernföretag, inklusive leverantörsskulder	
Skulder till intresseföretag	skulder till intresseföretag, inklusive leverantörsskulder	
Skatteskulder	aktuella skatteskulder bestående av beräknad och/eller fastställd skuld för innevarande och tidigare räkenskapsår avseende • inkomstskatt • fastighetsskatt eller motsvarande, • särskild löneskatt på	

	pensionskostnaden, samt • avkastningsskatt minskad med F-skatteinbetalningar till skattekontot	
Övriga skulder	övriga kortfristiga skulder t.ex. • mervärdesskatt, • punktskatter, • lagstadgade arbetsgivaravgifter som förfaller till betalning efterföljande månad, • innehållen personalskatt, • redovisningsmedel, och • lämnade bidrag eller anslag	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, t.ex. upplupen kostnad för semesterlöner	7.6, 7.12, 7.13, 6.8, 6.28, 17.9 och 17.10
Summa kortfristiga skulder		
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		
STÄLLDA SÄKERHETER OCH ANSVARSFÖR-BINDELSER		kapitel 18
Ställda säkerheter		18.1
<i>Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar</i>	i respektive post panter och därmed jämförliga säkerheter som motsvaras av en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen	
Företagsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)	

Fastighetsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)	
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde	
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde	
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde	
<i>Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter</i>	i respektive post övriga säkerheter ställda för en skuld eller ett åtagande som inte redovisas i balansräkningen	
Företagsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)	
Fastighetsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)	
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde	
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde	
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde	
Summa ställda säkerheter		
Ansvarsförbindelser		18.2–18.6
<i>Övriga ansvarsförbindelser</i>	i egna poster övriga ansvarsförbindelser omfattande t.ex. diskonterade växlar, borgensförbindelser samt ansvar för åtaganden i andra företag där företaget är obegränsat ansvarig delägare	

Summa ansvarsförbindelser		
--------------------------------------	--	--

Allmänt råd

- 4.7 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/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 9
Anläggningstillgångar		9.5–9.7
<i>Immateriella anläggningstillgångar</i>	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter Hyresrätter och liknande rättigheter Goodwill Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	kapitel 10
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Byggnader och mark Maskiner och andra tekniska anläggningar Inventarier, verktyg och	kapitel 10

	installationer Förbättringsutgifter på annans fastighet Övriga materiella anläggningstillgångar Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	10.7
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Andelar i koncernföretag Fordringar hos koncernföretag Andelar i intresseföretag Fordringar hos intresseföretag Andra långfristiga värdepappersinnehav Andra långfristiga fordringar	kapitel 11 och 20 20.2, 20.4–20.11 11.6 20.3–20.11 11.6
Summa anläggningstillgångar		
Omsättningstillgångar		9.5–9.7
<i>Varulager m.m.</i>	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Råvaror och förnödenheter Varor under tillverkning Färdiga varor och	kapitel 12

	handelsvaror	
	Övriga lagertillgångar	kapitel 14
	Pågående arbete för annans räkning	6.27
	Förskott till leverantörer	
<i>Kortfristiga fordringar</i>	summan av det som ska redovisas i förljande poster i uppställningsformen i punkt 4.5	kapitel 13
	Kundfordringar	13.5
	Fordringar hos koncernföretag	
	Fordringar hos intresseföretag	
	Övriga fordringar	
	Upparbetad men ej fakturerad intäkt	6.18 och 6.24
	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	7.6, 7.12, 7.13 och 6.8
<i>Kortfristiga placeringar</i>	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5	kapitel 14
	Andelar i koncernföretag	20.2 och 20.12
	Övriga kortfristiga placeringar	
<i>Kassa och bank</i>	Kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	kapitel 14
<i>Redovisningsmedel</i>	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet	
Summa omsättningstillgångar		

SUMMA TILLGÅNGAR		
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		kapitel 15
Eget kapital vid räkenskapsårets början		
Insättningar eller uttag under året		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Eget kapital vid räkenskapsårets slut		
Obeskattade reserver	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Periodiseringsfonder Ackumulerade överavskrivningar Övriga obeskattade reserver	
Avsättningar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser Övriga avsättningar	kapitel 16
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda	kapitel 16

pensionsutfästelse m.m.		
Långfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Obligationslån Checkräkningskredit Övriga skulder till kreditinstitut Skulder till koncernföretag Skulder till intresseföretag Övriga skulder	kapitel 17 17.5
Kortfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Checkräkningskredit Övriga skulder till kreditinstitut Förskott från kunder Pågående arbete för annans räkning Fakturerad men ej upparbetad intäkt Leverantörsskulder Växelskulder Skulder till koncernföretag Skulder till intresseföretag	kapitel 17 17.5 6.18 6.27 6.24

	Skatteskulder	
	Övriga skulder	
	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	7.6, 7.12, 7.13, 6.8, 6.28, 17.9 och 17.10
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		
STÄLLDA SÄKERHETER OCH ANSVARSFÖR- BINDELSER		kapitel 18
Ställda säkerheter		18.1
<i>Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar</i>	i respektive post panter och därmed jämförliga säkerheter som motsvaras av en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen	
Företagsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)	
Fastighetsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)	
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde	
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde	
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde	
<i>Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter</i>	i respektive post övriga säkerheter ställda för en skuld eller ett åtagande som inte redovisas i balansräkningen	
Företagsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen	

	ägo redovisas inte)	
Fastighetsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)	
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde	
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde	
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde	
Summa ställda säkerheter		
Ansvarsförbindelser		18.2–18.6
<i>Övriga ansvarsförbindelser</i>	i egna poster övriga ansvarsförbindelser omfattande t.ex. diskonterade växlar, borgensförbindelser samt ansvar för åtaganden i andra företag där företaget är obegränsat ansvarig delägare	
Summa ansvarsförbindelser		

Kommentar

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser ska tas upp inom linjen (se 6 kap. 4 § andra stycket BFL och 3 kap. 1 § ÅRL). Tabellerna i punkterna 4.6 och 4.7 visar hur en balansräkning respektive en balansräkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan.

Immateriella anläggningstillgångar

Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter

I posten redovisas förvärvade rättigheter, t.ex. koncessioner, patent och varumärken.

Hyresrätter 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 och andra anläggningar som är avsedda att användas i produktionen. Även tillgångar som utgör byggnads- respektive markinventarier enligt inkomstskattelagen 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 inkomstskattelagen 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.

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.

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas långfristiga fordringar på koncernföretag.

Andelar i intresseföretag

I posten redovisas aktier och andelar i intresseföretag.

Fordringar hos intresseföretag

I posten redovisas långfristiga fordringar på intresseföretag.

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 förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen, t.ex. den del av en kapitalförsäkring som förfaller till betalning 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.

Fordringar hos intresseföretag

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar på intresseföretag inklusive kundfordringar.

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), momsfordran 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 6.18 och 6.24).

Överstiger fakturerade belopp den vinstavräknade upparbetningen ska detta redovisas i posten Förskott från kunder vid uppdrag på löpande räkning (se punkt 6.18) och i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt vid uppdrag till fast pris (se punkt 6.24). 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.

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*Eget kapital vid räkenskapsårets början*

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

Insättningar eller uttag under året

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

Årets resultat

I posten redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Obeskattade reserver

Det ackumulerade värdet på periodiseringsfonder, överavskrivningar och övriga obeskattade reserver som enligt gällande skatteregler 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 förfaller till betalning senare än ett år från balansdagen.

Checkräkningskredit

I posten Checkräkningskredit 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 enligt huvudregeln 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.

Leverantörsskulder

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

Skulder till koncern- och intresseföretag

I posterna redovisas samtliga kortfristiga skulder till koncern- och intresseföretag inklusive leverantörsskulder.

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 deklarerats och betalas efterföljande månad
- skulder till finansieringsföretag för belånade kundfordringar (factoring)
- skulder för mottagna redovisningsmedel (samma belopp ska även redovisas som en omsättningstillgång)
- lämnade bidrag eller anslag som har beslutats men som ännu inte har utbetalats
- 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).

Ställda säkerheter

Under rubriken Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar redovisas de panter och säkerheter företaget har ställt och som motsvaras av en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen.

Under rubriken Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter redovisas de panter och säkerheter företaget har ställt för ett åtagande som inte motsvaras av en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen. Det kan t.ex. avse en säkerhet som ställts för en ansvarsförbindelse eller till förmån för en annan gäldenärs skuld eller ansvarsförbindelse.

Med tillägget ”och därmed jämförliga säkerheter” i rubrikerna menas framför allt redovisade tillgångar med äganderättsförbehåll.

Ansvarsförbindelser

Under rubriken Övriga ansvarsförbindelser ska varje slag av ansvarsförbindelse anges. Borgensförbindelser och liknande ska alltid anges även om sannolikheten att åtagandet ska infrias är försumbar. I denna post redovisas också ansvar för åtaganden i annat företag där företaget är obegränsat ansvarig delägare. Ansvarsförbindelser ska inte nuvärdeberäknas men ska för övrigt värderas på samma sätt som avsättningar. I de fall en värdering inte kan göras ska ändå ansvarsförbindelsen anges till sin art och form.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Periodiseringsfond

Allmänt råd

- 4.8 Posterna Förändring av periodiseringsfond och Periodiseringsfond får inte ingå i resultaträkningen respektive balansräkningen i en enskild näringsverksamhet.

Inkomstskatt

Kommentar

Skatter

Posten Skatt på årets resultat ingår inte i resultaträkningen för en enskild näringsverksamhet eftersom skatten på årets resultat är en privat kostnad för näringsidkaren.

Skatteskulder

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 § SFL ska redovisas i eget kapital och inte som skuld, se punkt 15.4 och 17.13. Exempel på sådana skatter är fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

Särskilda regler för handelsbolag

Allmänt råd

4.9 Ett handelsbolag ska upprätta balansräkningen med tillägg av följande post under rubriken Finansiella anläggningstillgångar.

Post	Här redovisas	Se 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 förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	

Kommentar

Lån till delägare eller närstående

I posten redovisas långfristiga fordringar på delägare och närstående till delägare enligt ABL:s definition.

Inkomstskatt

Kommentar

Skatter

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

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 sluskskattsedeln.

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

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

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

Särskilda regler för föreningar

Allmänt råd

- 4.10 En förening ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut.

I balansräkningen ska räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs balansdag anges.

Uppställningsform för resultaträkningen

Allmänt råd

- 4.11 En förening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av följande poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m före posten Nettoomsättning.

Post	Här redovisas	Se punkt
Medlemsavgifter	avgift som betalas av föreningens medlemmar för den allmänna verksamheten i föreningen	6.29
Gåvor	gåva som erhålls för föreningens verksamhet	6.2
Bidrag	bidrag och offentliga stöd som erhålls för föreningens verksamhet	6.38, 6.30–6.32

Kommentar

Medlemsavgifter

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

Bidrag

I posten redovisas bidrag och offentliga stöd till föreningens verksamheten.

Nettoomsättning

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

Övriga rörelseintäkter

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

Uppställningsform för balansräkningen

Kommentar

Eget kapital

I en förening förekommer inte insättningar eller uttag. Posten Insättningar eller

uttag under året används därför inte.

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.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

- Allmänt råd* 4.12 En samfällighetsförening ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut.

I balansräkningen ska räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs balansdag anges.

Uppställningsform för resultaträkningen

- Allmänt råd* 4.13 En samfällighetsförening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av följande post under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m före posten Nettoomsättning.

Post	Här redovisas	Se punkt
Uttaxerade bidrag	uttaxerade bidrag i samfällighetsföreningar och fiskevårdsområdesföreningar	6.29

Uppställningsform för balansräkningen

Kommentar *Eget kapital*

I en samfällighetsförening förekommer inte insättningar eller uttag. Posten Insättningar eller uttag under året används därför inte.

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.

Särskilda regler för stiftelser

- Allmänt råd* 4.14 En stiftelse ska i resultaträkningen ange räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut.

I balansräkningen ska räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs balansdag anges.

Uppställningsform för resultaträkningen

- Allmänt råd* 4.15 En stiftelse ska upprätta resultaträkningen med tillägg av följande poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Post	Här redovisas	Se punkt
Räntor		
Utdelningar		
Gåvor	gåvor som får förbrukas för stiftelsens ändamål	6.2 och 6.39

Kommentar

Gåvor

Gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål redovisas direkt mot eget kapital, se punkt 15.17.

Uppställningsform för balansräkningen

Allmänt råd

4.16 En stiftelse ska trots det som anges i punkterna 4.6 och 4.7 upprätta balansräkningen med följande underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital

Underrubrik/post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
<i>Bundet eget kapital</i>	sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål	15.16
Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början		
Förändringar av bundet eget kapital under året		
<i>Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut</i>		
<i>Fritt eget kapital</i>		15.16
Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början		
Överfört till bundet eget kapital		
Lämnade och återförda anslag		15.18
Årets resultat	årets resultat enligt	

	resultaträkningen	
<i>Fritt eget kapital vid årets slut</i>		
Summa eget kapital		

Kommentar Som bundet eget kapital redovisas stiftelsekapitalet, kapitalisering av den löpande avkastningen samt reavinster och gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål, se punkt 15.16.

En stiftelse som inte ska dela in eget kapital i bundet och fritt får utlämna de rubriker, poster och summeringsrader som inte är relevanta.

Allmänt råd 4.17 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med tillägg av följande post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder.

Post	Här redovisas	Se punkt
Beslutade ej utbetalda bidrag och anslag	bidrag och anslag som är beslutade men ännu ej utbetalda	7.21, 7.22 och 17.2

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

Särskilda regler för filialer

Kommentarer Filial är en företagsform som 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 egen post under rubriken Eget kapital, se punkt 4.18.

Allmänt råd 4.18 En filial ska upprätta balansräkningen med följande, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital.

Post/ summeringsrad	Här redovisas	Se 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		
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	

Avsnitt III – Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen

Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

Kommentar

Ett företag som upprättar årsbokslut enligt 6 kap 4 § BFL behöver inte lämna någon förvaltningsberättelse.

Det allmänna rådet anger de upplysningar som ett företag ska lämna i årsbokslutet, men inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs.

Avsnitt IV – Resultaträkning

Kapitel 6 – Rörelseintäkter

Tillämpning

Allmänt råd

6.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av rörelseintäkter.

Kapitlet behandlar inte

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

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkterna 6.36 och 6.37,
- b) föreningar i punkt 6.38, och

- c) stiftelser i punkt 6.39.

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
- Övriga rörelseintäkter (exklusive ackordsvinster av rörelsekaraktär och valutakursvinster av rörelsekaraktär)

Kapitlet behandlar också kostnad för sålda tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning och till fast pris.

*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. Insättningar från företagets ägare är inte en inkomst.

Företaget ska redovisa varje transaktion för sig om inte något annat följer av punkt 2.5.

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. Ett annat exempel är gåvor eller bidrag som ska vidareförmedlas till någon annan.

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.

Grundregeln i punkt 2.5 är att varje transaktion ska redovisas för sig men att en transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. Flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars.

Ett exempel är när service och underhåll ingår i försäljningspriset för en vara. Kan ersättningen för service och underhåll särskiljas från ersättningen för varan ska två inkomster redovisas, en för varuförsäljning och en för försäljning av tjänst.

Insättningar redovisas under rubriken Eget kapital i posten Insättningar och uttag under året, se punkt 4.6 och 4.7 om uppställningsform för

balansräkningen.

- Allmänt råd* 6.3 Uttag ur näringsverksamheten av en tillgång eller en tjänst som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) hos ägaren till företaget eller i förekommande fall den enskilde näringsidkaren, ska redovisas som inkomst i företaget.

Kommentar Uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster som beskattas hos ägaren till företaget eller i förekommande fall 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.

Stiftelser och andra företagsformer utan ägare omfattas inte av reglerna i punkt 6.3.

- Allmänt råd* 6.4 En gåva i form av en tjänst är inte en inkomst.

Kommentar Tjänster är t.ex. arbetsinsatser, annonser eller nyttjande av annans tillgångar.

Hur stor är inkomsten?

- Allmänt råd* 6.5 Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

- Allmänt råd* 6.6 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* 6.7 Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens anskaffningsvärde enligt punkt 9.11 och 9.12.

Kommentar Inkomsten ska minskas med lämnade rabatter. Inkomsten ska också minskas med varureturner, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsbokslutet undertecknas.

Uttag i form av användande av bil ska vid inkomstbeskattningen värderas enligt schablon. Detta värde får också användas i redovisningen (se punkt 6.4).

Av punkt 9.11 följer att anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens marknadsvärde. Anskaffningsvärdet får även bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

I kapitel 2 finns regler om inkomstens storlek vid byten.

När blir inkomsten en intäkt?*Allmänt råd*

- 6.8 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 årsboks slutet 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 6.9) och tjänste- och entreprenaduppdrag (se punkterna 6.10–6.28). Därutöver finns särskilda regler som hanterar vissa inkomster (se punkt 6.29), offentliga stöd (se punkterna 6.30–6.33) och realisationsvinst (se punkt 6.34). Det är sällsynt att en transaktion enbart bedöms utifrån punkt 6.8. 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 6.13). Den del av inkomsten som avser varan ska intäktsredovisas enligt reglerna i punkt 6.9.

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. T.ex. är ett skriftligt löfte om gåva 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 4.3).

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

6.9 Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.8 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 delleranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleranser
Varor som levereras genom delleranser om • varorna i en dellerans saknar funktionellt samband med varor i en annan leverans, och • företaget inte har andra åtaganden är garanti avseende den levererade varan	efter varje utförd dellerans
Fastighet som är omsättningstillgång	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

Kommentar

Tabellen anger när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.8 första stycket a vid varuförsäljning övergår till köparen. Övriga villkor i punkt 6.8 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 6.34). 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

6.10 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 6.11–6.14).

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 enda entreprenaduppdrag 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 6.9). 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 6.11–6.14). 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*

6.11 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 6.29.

Kommentar Exempel på provisionsbaserade uppdrag är uppdrag som en fastighetsmäklare utför mot 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 6.12 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 6.16–6.18.

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. T.ex. 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 6.13 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 6.13 eftersom ett entreprenaduppdrag varken utformas eller prissätts på så sätt att ersättning utgår för den överenskomna tidsperioden.

Uppdrag till fast pris

Allmänt råd

6.14 Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än sådana enligt punkterna 6.11–6.13.

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag till fast pris ska redovisas enligt punkterna 6.19–6.28.

Kommentar

Uppdrag till fast pris bestäms negativt. Ett uppdrag som inte kan definieras som provisionsbaserat, på löpande räkning eller med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod enligt punkterna 6.11–6.13 är därför ett 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 6.10 tredje stycket).

Redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Första stycket i punkten innebär att alternativregeln får tillämpas vid redovisning av uppdrag på löpande räkning även om huvudregeln tillämpas för uppdrag till fast pris och vice versa.

För uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris innebär respektive huvudregel att intäkten redovisas det räkenskapsår som arbetet utförs.

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 6.19.

Upplysning ska lämnas om vilken princip företaget tillämpar (se punkt 19.3).

Redovisning av uppdrag på löpande räkning

Kommentar

Det finns två metoder att redovisa intäkter från uppdrag på löpande räkning. Enligt huvudregeln ska intäkten redovisas i takt med att arbete utförs. Alternativregeln innebär att intäkten redovisas i takt med fakturering. Se exempel 6 d. Punkterna 6.16 och 6.17 preciserar punkt 6.8 andra stycket och anger i vilket räkenskapsår intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas.

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 generella 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 4.3.

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

- Allmänt råd* 6.16 Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.

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

- Kommentar* Punkten innebär att utförda arbeten som ej är fakturerade på balansdagen ska redovisas som intäkt. Skattemässigt finns en möjlighet att inte ta upp ej fakturerade utförda arbeten.

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

- Allmänt råd* 6.17 Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att företaget fakturerar för utfört arbete och levererat eller förbrukat material.

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

- Kommentar* Alternativregeln innebär att företaget ska avvakta med intäktsredovisningen till dess att arbetet fakturerats.

Hur länge ett företag kan dröja med att fakturera ska bedömas utifrån god affärssed. Ofta innebär detta att branschpraxis ska följas men att vissa begränsningar finns. En branschpraxis som inte är affärsmässigt motiverad kan således inte accepteras. Intäkten ska därför normalt redovisas senast tre månader efter att arbetet utförts.

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

- Allmänt råd* 6.18 Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.16 eller punkt 6.17

Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Vid tillämpning av huvudregeln: Den del av den redovisade intäkten enligt punkt 6.16 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 förskottsfakturering, 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.

Tillämpar företaget huvudregeln ska 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

Kommentar Det finns två metoder att redovisa intäkter från uppdrag till fast pris. 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.

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

- uppdagsinkomsten,
- färdigställandegraden på balansdagen, och
- de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget.

Intäkten ska redovisas även om punkt 6.8 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 6.8 första stycket a).

Allmänt råd 6.20 Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget.

Allmänt råd 6.21 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. Räakenskapsårets kostnader ska baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskade med tidigare räakenskapsårs redovisade kostnader för uppdraget. Se exempel 6 f.

Allmänt råd 6.22 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 6.23 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 6.24 Uppdrag till fast pris som redovisas enligt huvudregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
------	------------------

<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.19 eller, i förekommande fall, enligt punkt 6.23
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 6.22
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 6.22
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för personal enligt punkt 6.22
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är positiv
Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ

Kommentar

Av tabellen framgår att i posten Nettoomsättning redovisas intäkten beräknad enligt punkt 6.19. Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt ska i posten Nettoomsättning redovisas intäkten beräknad enligt punkt 6.23. 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 6.22 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 6.25 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.

Inom skatterätten används begreppet ”slutlig ekonomisk uppgörelse”, vilket oftast innebär att intäkten inte behöver tas upp innan slutfaktura är skickad, granskad och godkänd eller betald. Enligt AB 07 (Allmänna bestämmelser inom byggbranschen) framgår att slutfaktura avseende så kallade tilläggsarbeten får sändas upp till sex månader efter godkänd slutbesiktning. Därtill har kunden alltid, oavsett om fakturan avser kontrakts- eller tilläggsarbeten, en månad för granskning av fakturan.

Senaste tidpunkt för fakturering och därmed resultatavräkning enligt skatterätten kan därmed bli sju månader efter godkänd slutbesiktning. Redovisningsmässigt måste intäktsredovisning däremot göras enligt punkt 6.25, dvs. när arbetet väsentligen är fullgjort.

Allmänt råd 6.26 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 punkterna 12.9 och 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 6.25 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 punkt 12.9 anges att i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska räknas in inköpspriset för material, utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda 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

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

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.26 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 6.26 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 förlust ska de utgifter som aktiveras i posten minskas med den befarade förlusten enligt punkt 6.26.

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 skuldpост.

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

6.28 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 6.25
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.26 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 6.25 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 6.25. 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

6.29 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
medlemsavgift och uttaxerat bidrag	fördelade över den period de avser
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
testamente eller gåva	när tillgången har överlämnats på sakrättsligt bindande sätt
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 årsbokslutet upprättas ska enligt punkt 2.9 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 årsbokslutets 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 årsbokslutets 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 6.11 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.

Medlemsavgift och uttaxerat bidrag

Med medlemsavgift avses avgift till den allmänna verksamheten i en 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 inte tas upp som fordran.

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.

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.

Försäkringsersättning 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 årsbokslutets undertecknande ska intäkten periodiseras till det år då skadan inträffade (se punkt 2.9).

Det förhåller sig annorlunda med skadeståndsansättning för intrång, otillåtet nyttjande av företagens 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.

Testamente eller gåva

Tar ett företag emot en tillgång utan krav på ekonomisk motprestation, är transaktionen en gåva eller ett stöd och en inkomst ska redovisas. Erhålls tillgången mot att företaget har uppfyllt vissa villkor är transaktionen ett stöd. Detsamma gäller om tillgången erhålls mot att vissa villkor kommer att uppfyllas och företaget har en skuld till motparten om villkoren inte uppfylls.

Stöd redovisas enligt punkterna 6.30–6.33. En så kallad ändamålsbestämd gåva är inte ett stöd även om gåvan är förenad med villkor för användningen.

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 6.4.

En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan förbrukas direkt eller inte.

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.

Förvärv genom testamente redovisas som gåva.

När och hur redovisas offentliga stöd?

Allmänt råd

- 6.30 Ett offentligt stöd ska redovisas som intäkt, om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att erhålla stödet och inte annat anges i punkt

6.31.

Allmänt råd

- 6.31 Ett offentligt stöd får inte redovisas som intäkt om stödet ska
- a) minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.14, eller
 - b) redovisas som skuld enligt punkt 17.4.

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

Kommentar

Offentliga stöd är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av stat och kommun, t.ex. regionala utvecklingsfonder. Även stöd från andra givare kan redovisas som offentliga stöd. I IL finns regler om hur offentliga stöd (näringsbidrag) ska hanteras i beskattningen.

Med ett offentligt stöd avses den ekonomiska förmån ett företag får från ett offentligt organ i annan egenskap än ägare. Sådant stöd ges normalt under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda eller kommer att uppfyllas. Stöd kan ges på olika sätt, t.ex. som bidrag, lån, ersättningar, reduktioner eller garantier.

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

Det är villkoren för stödet som avgör hur stödet ska redovisas. Hur stödet rubriceras saknar betydelse. Stöd 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 stöd är vissa så kallade avskrivningslån och etableringslån.

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

Allmänt råd

- 6.32 Ett offentligt stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser.

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

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

Allmänt råd

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

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

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

Mindre stöd som i praktiken hanteras i ett sammanhang kan netto redovisas. 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 netto redovisning i resultaträkningen ske av förenklingsskäl.

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

Allmänt råd 6.34 Väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.8 första stycket övergår enligt följande:

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

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

Kommentar Tabellen visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.8 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 kapitalvinster 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 6.35 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 4.3 ska en realisationsvinst vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

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.

Offentligt stöd, skadestånd, försäkringsersättning och liknade ersättning

Allmänt råd 6.36 Offentligt stöd, 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.

Allmänt råd 6.37 Punkt 6.7 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.

Särskilda regler för föreningar

Erhållna bidrag

Allmänt råd 6.38 Bidrag som en förening erhåller ska redovisas på samma sätt som offentliga stöd ska redovisas enligt punkterna 6.30 – 6.32.

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

Ett offentligt stöd som erhålls till föreningens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag trots det som anges i punkt 6.33.

Särskilda regler för stiftelser

Erhållna gåvor

Allmänt råd 6.39 I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt.

Kommentar En avkastningsstiftelse främjar sitt syfte genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer betala ut bidrag från avkastningen på sin förmögenhet. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls och värderas enligt punkt 9.11.

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), eller
- g) kostnad för avsättningar (se kapitel 16).

Särskilda regler finns för

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

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 om inte något annat följer av punkt 2.5

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

Med överföring menas en utbetalning till ägarna som inte motsvaras av en motprestation, se kapitel 15.

Grundregeln i punkt 2.5 är att varje transaktion ska redovisas för sig men att en transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. Flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars.

Allmänt råd 7.3 Användning av ägarens eller i förekommande fall den enskilde näringsidkarens privata tillgång i näringsverksamheten får redovisas

som utgift i företaget.

Kommentar Ett exempel är när en privat bil används för resor i företagets verksamhet eller när en privatägd släpvagn används för att leverera varor till företagets kunder.

Hur stor är utgiften?

Allmänt råd 7.4 Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

Allmänt råd 7.5 Vid användning av en privat tillgång i näringsverksamheten som redovisas enligt 7.3 är utgiften en skälig del av ägarens eller i förekommande fall den enskilde näringsidkarens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Kommentar Utgiften ska minskas med erhållna rabatter. Utgiften ska också minskas med varureturner, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsbokslutet undertecknas.

Utgångspunkten vid beräkning av utgiften enligt punkt 7.5 andra stycket är vad ägaren eller 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 får det användas. Det gäller till exempel 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.

I kapitel 2 finns regler om utgiftens storlek vid byten.

När blir utgiften en kostnad?

Allmänt råd 7.6 Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte en tillgång ska redovisas.

Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.7–7.10 hör till det räkenskapsår för vilket årsbokslutet upprättas är en kostnad det räkenskapsåret.

Allmänt råd 7.7 En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som inkomst.

Allmänt råd 7.8 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 7.9 och 7.10 samt 7.12.

- Allmänt råd* 7.9 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.
- Allmänt råd* 7.10 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 företaget inte behöver periodisera utgifter som var för sig understiger 5 000 kr.

Endast den del av utgiften som hör till det räkenskapsår för vilket årsbokslutet 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 7.7 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 7.8 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 7.9 och 7.10 samt 7.12. 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
- utgifter för förbrukningsmaterial som kostnadsredovisas när materialet

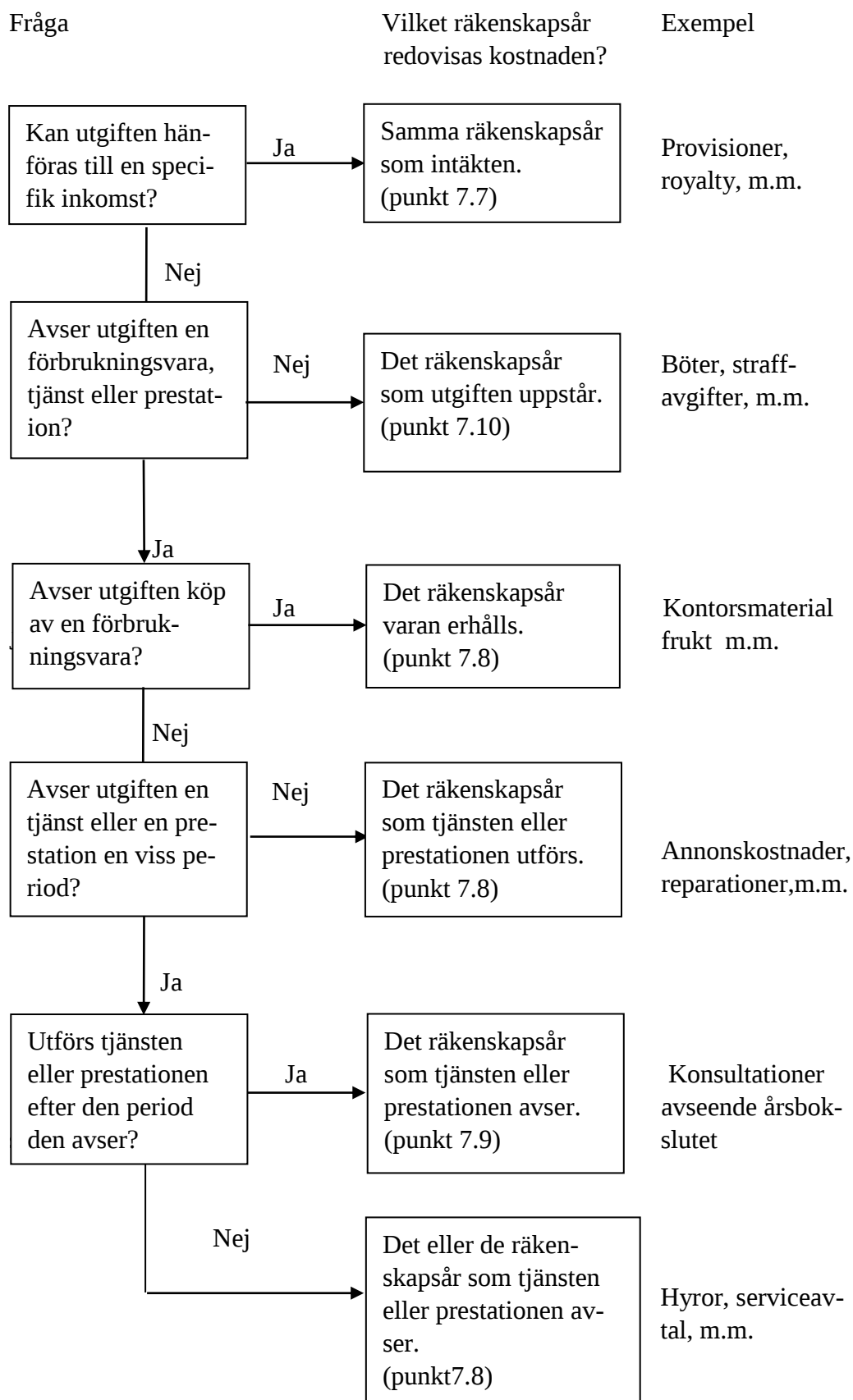
erhålls.

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 7.9. Exempel på detta är utgifter för biträde med att upprätta ett årsbokslut. Utgifter för sådana tjänster och prestationer redovisas alltså som kostnader det år tjänsten eller prestationen avser. Det innebär att utgifter för att upprätta ett årsbokslut som utförs året efter redovisas som kostnad det räkenskapsår arbetet avser.

Enligt punkt 7.10 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 7.7–7.10.



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

7.11 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 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 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 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 7.11 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

7.12 Nedan angivna slag av utgifter som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad enligt följande, om inte förenklingsregeln i punkt 7.11 tillämpas:

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

konsultarvode	när tjänsten utförs
löpande redovisningstjänster	det räkenskapsår redovisningen avser
redovisningstjänster avseende årsbokslut	det räkenskapsår årsbokslutet 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 7.7 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 7.13 Utgifter för personal ska normalt redovisas som kostnad enligt följande:

Utgift för	Kostnaden redovisas
lön	när arbetsprestationen utförs
arbetsgivaravgifter och allmän löneavgift	när lönekostnaden, som arbetsgivaravgifterna och den allmänna löneavgiften 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	när lönekostnaden redovisas respektive när intjänandet sker

på annat sätt är kopplad till ett intjänande	
premier på pensionsförsäkring i övriga fall än ovan	när pensionspremien betalas eller om premien inte har betalats på 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 7.7–7.10 och punkt 7.12. 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.

Premier som betalas till pensionsförsäkringar och där premierna baserar sig på utbetald lön, förmåner och andra ersättningar ska kostnadsföras när lönekostnaden redovisas. Premier som inte baserar sig på utbetald lön mm. men som är kopplad till en intjänandetid ska kostnadsföras på 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

7.14 Väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.8 första stycket övergår enligt följande:

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

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

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

Kommentar Tabellen visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.8 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 enligt vilken kapitalförluster 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 7.15 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 4.3 ska en realisationsförlust vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelsekostnader.

Allmänt råd 7.16 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 4.3).

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 7.16 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 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.

Allmänt råd 7.17 I en enskild näringsverksamhet får näringsidkarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten redovisas som kostnad i verksamheten.

Redovisas näringsidkarens ökade levnadskostnader i den enskilda näringsverksamheten ska kostnaderna redovisas till det belopp som näringsidkaren ska dra av enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Särskilda regler för handelsbolag

Allmänt råd 7.18 I ett handelsbolag får delägarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten redovisas som kostnad i företaget.

Redovisas deläggarens ökade levnadskostnader i företaget ska kostnaderna redovisas till det belopp som delägaren ska dra av enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Särskilda regler för föreningar

Lämnade bidrag

Allmänt råd 7.19 Med lämnade bidrag avses en transaktion i vilken en förening överlåter en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte.

Allmänt råd 7.20 Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad 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 i takt med att villkoret uppfylls.

Kommentar I samband med att beslut har fattats redovisas också en skuld. En utfästelse är bindande endast om föreningen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en ansvarsförbindelse, se kapitel 18.

Särskilda regler för stiftelser

Lämnade bidrag och anslag

Allmänt råd 7.21 Med lämnade bidrag avses en transaktion i vilken en stiftelse överlåter en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte. Med lämnade bidrag avses även lämnade anslag.

Allmänt råd 7.22 Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad 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 som kostnad i takt med att villkoret uppfylls.

Kommentar I samband med att beslut har fattats redovisas också en skuld. En utfästelse är bindande endast om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en ansvarsförbindelse, se kapitel 18.

Allmänt råd 7.23 I en avkastningsstiftelse ska ett lämnat bidrag inte redovisas som en kostnad utan som minskning av eget kapital enligt punkt 15.8.

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 20),
- e) nedskrivning och återföring av nedskrivning av kortfristiga placeringar (se kapitel 14), eller
- f) vinstutdelning från dotterföretag och intresseföretag (se kapitel 20).

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 finansiella intäkter och kostnader:

- ränteintäkter, utdelningar och realisationsresultat från finansiella anläggningstillgångar, vilka redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar
- ränteintäkter, utdelningar och realisationsresultat från finansiella omsättningstillgångar, vilka redovisas i posten Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter
- räntekostnader från finansiella skulder, vilka redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Grundläggande bestämmelser

Allmänt råd

8.2 En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2, 6.5 och 6.8.

Allmänt råd

8.3 En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 7.2, 7.4 och 7.6.

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 punkt 11.11 och 14.7 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 (se kapitel 20).

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.

Avsnitt V – Balansräkning

Kapitel 9 – Tillgångar

Tillämpning

Allmänt råd 9.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av tillgångar.

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkterna 9.16–9.25,
- b) föreningar i punkterna 9.26 och 9.27, och
- c) stiftelser i punkt 9.28.

Kommentar I kapitel 9 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar.

Under rubriken Särskilda regler för enskild näringsverksamhet finns bestämmelser om bl.a. vilka tillgångar som ska eller får redovisas i företaget. Där återges också 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL enligt vilken djur i jordbruk eller renkötsel får, oavsett avsikten med innehavet, anses som omsättningstillgång i företag som drivs av fysisk person eller dödsbo.

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.

Grundläggande bestämmelser

Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?

Allmänt råd 9.2 Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger.

Ett företag ska redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet som tillgång i enlighet med punkt 10.7 trots att företaget inte äger fastigheten.

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.

Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom. Motsvarande post redovisas som kortfristig skuld.

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 tillgången utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation

Tillgångar som levereras genom delleveranser och tillgångarna 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 - säljaren 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 överlämnats på ett sakrättsligt bindande sätt

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.

Tillgångar som förvärvats genom gåva och som med stöd av 5 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) inte har bokförts löpande ska redovisas i årsbokslutet om de finns kvar på balansdagen.

Kommentar

Grundregeln är att 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, sakrättsrisker) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har samtliga 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 BFNAR 2013:2 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 7.16) 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 6.34, 7.14 eller 8.4 vilka innebär nettoredovisning. 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 i anläggningsregistret.

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 avslutats som tillgången kan övergå till en köpare.

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 inte en anläggningstillgång.

- 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 omsättnings-tillgång 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 (2011:1554)

- 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 (se t.ex. punkterna 10.15–10.17)
 - minskat med ackumulerade avskrivningar (4 kap. 4 § ÅRL)
- och
- minskat med ej återförda nedskrivningar (4 kap. 5 § ÅRL).

Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på anläggningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 10 och 11.

4 kap. 6 § ÅRL (uppskrivningar) gäller inte för företag som upprättar årsbokslut och får alltså inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet.

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 upprättar årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL.

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 upprättar årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL.

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 enligt huvudregeln, se t.ex. punkterna 6.16 och 6.19.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning till bestämd mängd och fast värde, se punkt 12.6 för varulager.

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 beräkning 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 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 2.6 och 2.7.

Kommentar De händelser som uppkommer i samband med förluster av eller skador på tillgångar och som föranleder ersättning från försäkringsbolag och eventuella återinvesteringar ska ses som separata händelser. Detta innebär

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras (se punkterna 10.33–10.36), och
- att försäkringsersättningen (såväl likvida medel som ersättningstillgång) ska redovisas som intäkt (se punkt 6.29).

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i 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 2.6 och 2.7 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 be-

skattningen.

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 erhåller en fastighet genom testamente eller gåva kan använda sig av taxeringsvärdet när ett marknadsvärde fastställs eftersom taxeringsvärdet anses vara 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 beskattningen.

Kommentar Hur nettoförsäljningsvärdet beräknas beskrivs i kapitel 12. Ytterligare regler om redovisning av testamente och gåva finns i punkterna 6.2–6.7.

Förvärv genom insättning

Allmänt råd 9.13 Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvas genom insättning ska bestämmas enligt punkterna 9.11 eller 9.12.

Förvärv med offentliga stöd

Allmänt råd 9.14 När en tillgång finansieras helt eller delvis med offentliga stöd ska stödet minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. Överstiger stödet utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt.

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

Allmänt råd 9.15 Återbetalas ett offentligt stöd eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

Kommentar Ytterligare regler om redovisning av offentligt stöd finns i punkterna 6.30–6.33.

Av punkt 19.5 framgår att företaget ska lämna upplysning om storleken på stödet.

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 som hör till näringsverksamheten ska ingå i redovisningen. Det är därför viktigt att näringsverksamhetens ekonomi är skild från den enskilde näringsidkarens privata ekonomi.

Punkterna 9.16–9.24 behandlar vilka tillgångar som ska eller får redovisas i företaget.

Vilka tillgångar ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten?

Allmänt råd 9.16 En tillgång ska redovisas antingen i sin helhet eller inte alls i en enskild näringsverksamhet, om inte annat anges i punkt 9.23.

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 9.23.

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 9.17 Denna punkt gäller inte bilar, byggnader och mark samt andelar i privatbostadsföretag.

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.

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 punkt 9.18–9.21.

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 9.17 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 9.17 andra stycket redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på förenkling får en enskild näringsidkare som tillämpar det allmänna rådet inte redovisa tillgångar som inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten enligt skattlagstiftningen om inte annat framgår av punkterna 9.18–9.21.

I 13 kap. IL finns de bestämmelser som avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet. Utgångspunkten är att avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på tillgångar i näringsverksamheten också räknas till 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.

Särskilda bestämmelser finns för

- kapitalförsäkringar i punkt 9.18
- terminer i punkt 9.19
- optioner i punkt 9.20
- andelar i dotterbolag i punkt 9.21
- bilar i punkt 9.22
- byggnader och mark i punkt 9.23
- andelar i privatbostadsföretag i punkt 9.24.

Allmänt råd 9.18 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 9.19 Terminer enligt 44 kap. 11 § inkomstskattelagen ska redovisas som tillgångar i enskild näringsverksamhet om terminerna avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Allmänt råd 9.20 Optioner enligt 44 kap. 12 § inkomstskattelagen, som är lämpade för allmän omsättning, ska redovisas som tillgångar i enskild näringsverksamhet om optionerna avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Allmänt råd 9.21 Om en enskild näringsidkare är moderföretag i en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) får andelar i en juridisk person redovisas som tillgångar

En enskild näringsidkare ska vid prövningen av kriterierna i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) endast beakta sådant innehav av röster eller ägande av andelar som 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. I punkten anges att enskilda näringsidkare vid prövningen av kriterierna i 1 kap. 4 § ÅRL endast ska beakta sådant innehav av röster eller ägande av andelar som hör till

den enskilda näringsverksamheten (dvs. endast beakta aktier och andelar som är rörelsetillgångar i den enskilda näringsverksamheten). En fysisk person, som bedriver enskild näringsverksamhet och som också äger andelar i ett aktiebolag som inte betingas av den bedrivna rörelsen i den enskilda firman, kan aldrig anses vara moderföretag enligt 1 kap. 4 § ÅRL.

Bilar

Allmänt råd 9.22 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 9.23 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).

En del av en fastighet kan vara klassificerad som privatbostadsfastighet och en annan del av samma fastighet som näringsfastighet. T.ex. kan marken på en jordbruksfastighet vara klassificerad som näringsfastighet och mangårdsbyggnaden som bebos av ägaren som privatbostadsfastighet. Det är endast den del av fastigheten som klassificeras som näringsfastighet som ska

redovisas i företaget.

Andelar i privatbostadsföretag

Allmänt råd 9.24 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. Vid inkomstbeskattningen klassificeras en andel i ett privatbostadsföretag, som privatbostadsrätt eller 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 9.25 En tillgång som tillhör den enskilda näringsidkarens privata ekonomi och som efter en prövning enligt punkterna 9.17 och 9.22–9.24 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 erhåller en tillgång genom arv, testamente eller gåva 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 egen insättning och inte som inkomst, se punkt 6.2.

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 ett företag med stöd av 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL valt att klassificera djur i jordbruk eller renskötsel som omsättningstillgång ska kapitel 12 tillämpas.

Särskilda regler för föreningar

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd 9.26 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en 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 Av punkt 9.28 framgår att omsättningstillgångar av annat slag än likvida medel som föreningen avser att skänka vidare, får värderas till försäkringsvärdet i stället för en värdering enligt punkt 9.12. Med försäkringsvärdet avses det värde 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 föreningen avser att kassera behöver inte värderas. En förening behöver således inte lägga ner något arbete på att exempelvis värdera insamlade kläder som vid sorteringen bedöms vara i så dåligt skick att de måste kasseras.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 9.27 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en förening redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga stöd i punkterna 9.14 och 9.15.

Särskilda regler för stiftelser

Erhållna bidrag

Allmänt råd 9.28 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en stiftelse redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga stöd i punkterna 9.14 och 9.15.

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 förvärvas 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 och materiell anläggningstillgång som utgör *en* enhet värderas för sig, jfr. punkterna 10.20 och 10.21.

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. T.ex. 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 forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Det samma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgång. Lag (1999:1112)

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 Punkt 10.4 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.

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 nyttjandeperiod 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.

Kommentar Enligt punkt 9.2 andra stycket ska förbättringsutgifter på annans fastighet redovisas som tillgång. En näringsidkare som bedriver verksamhet på annans fastighet (nyttjanderättshavare) och bekostar ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten blir inte alltid ägare till ny-, till- eller ombyggnaden. Ägare blir i stället fastighetsägaren. Trots detta ska nyttjanderättshavaren redovisa förbättringsutgifterna som en tillgång. Motsvarande gäller för byggnadstillbehör och markanläggningar som bekostats av nyttjanderättshavaren.

Även om äganderätten enligt avtal tillkommer nyttjanderättshavaren kan omständigheterna i det enskilda fallet medföra att äganderätten anses tillkomma fastighetsägaren. Så kan vara fallet om de föremål som tillförts fastigheten genom åtgärden inte utan väsentlig värdeförstörelse kan avlägsnas från byggnaden.

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 10.27 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 omsätts, vars sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget och vars kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt som får redovisas till bestämd mängd och fast värde.

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.

Allmänt råd 10.9 I anskaffningsvärdet för en förvärvad immateriell eller materiell anläggningstillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in om utgifterna sammanlagt överstiger 5 000 kronor per anläggningstillgång.

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

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats får inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Indirekta utgifter får inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Kommentar Av punkt 9.8 framgår att anskaffningsvärdet ska bestämmas med utgångspunkt i det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. Av punkt 10.9 framgår när övriga till förvärvet direkt hänförliga utgifter ska ingå i anskaffningsvärdet. Exempel på utgifter som kan vara direkt hänförliga till förvärvet är frakt, tull, import, lagfart, installation, konsulttjänster och iordningställande av plats för installation eller uppförande av tillgången.

Utgifter för provkörning och intrimning är inte sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Driftsförluster i ett inledningsskede, innan anläggningen når planerad driftsnivå, får inte heller räknas in utan redovisas som kostnad.

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 samband med den tillgång som slutligen förvärvas att utgifterna kan anses direkt hänförliga till förvärvet.

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.

- Allmänt råd* 10.11 Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som tidigare leasats av företaget utgörs av
- a) det belopp som leasetagaren betalar till leasegivaren för att lösa tillgången, och
 - b) de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen.

Kommentar Av punkt 9.9 framgår att endast belopp som ges ut för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Mervärdesskatt ska inte räknas in i anskaffningsvärdet till den del företaget har rätt att dra av eller få tillbaka ingående mervärdesskatt.

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

- Allmänt råd* 10.12 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska följande till tillverkningen direkt hänförliga utgifter ingå:
- a) Inköpspriset för material.
 - b) Utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka tillgången.
 - c) Övriga utgifter i samband med tillverkningen om utgifterna sammanlagt överstiger 5 000 kronor per anläggningstillgång.

En skälig andel av indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet.

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

Kommentar Exempel på utgifter som kan vara direkt hänförliga till tillverkningen av en anläggningstillgång är utgifter för legoarbeten och underentreprenörer. För ytterligare exempel på utgifter som kan vara direkt hänförliga till tillverkningen se kommentaren till punkt 10.9.

Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i arbetsgivardeklarationen. Avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionsavgifter ingår av förenklingsskäl inte.

Indirekta utgifter är sådana utgifter 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 utgifter för egentillverkade materiella anläggningstillgångar som ska 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

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.

Tillkommande utgifter som kostnadsförts tidigare år får inte 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.

Trots det som sägs i första stycket ska utgifter som dras av omedelbart enligt inkomstskattelagen (1999:1229) även kostnadsföras i redovisningen.

Kommentar Utgifter för en till- eller ombyggnad ska alltid tas upp som tillgång.

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 och inte reparationer. Så är fallet vid t.ex. ett omfattande byte av bärande delar eller om fönster byts ut till en mer energisparande modell. Det som ska aktiveras är sådana åtgärder som kan anses vara förbättrande. Den kostnad företaget hade haft om det bytt till samma fönstermodell som tidigare ska således inte aktiveras.

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. Med ursprungligt skick avses det skick byggnaden var i när den var nybyggd och inte det skick den hade när företaget anskaffade byggnaden. Åtgärderna kan avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver bytas ut eller underhållas en eller flera gånger under en byggnads nyttjandeperiod. Med ursprungligt skick avses även det skick byggnadens olika delar hade senast något aktiverades såsom till- och ombyggnad på respektive del. Innebär en åtgärd att byggnadens skick förbättras på grund av att det material som byggnaden ursprungligen hade inte längre finns, får det ändå ses som en reparation.

Enligt 19 kap. 2 § IL får utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i verksamheten behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Sålunda får t.ex. utgifter för flyttning av innerväggar för att omdisponera utrymmena i ett kontor kostnadsföras omedelbart. Om omedelbart avdrag begärs vid beskattningen ska utgiften av förenklingsskäl kostnadsföras även i redovisningen.

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.

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
- 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.

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

Lagtext 4 kap. 4 § första stycket, andra stycket första meningen och tredje stycket första meningen ÅRL
Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt över denna period.
Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. – – –
Avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen. – – – Lag (2004:1173)

Kommentar De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar, Förbättringsutgifter på annans fastighet samt Byggnader och mark.

Allmänt råd 10.18 Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden får bestämmas i enlighet med punkterna 10.26, 10.27, 10.29 och 10.30.

Allmänt råd 10.19 Ett företag ska tillämpa linjär avskrivningsmetod.

Allmänt råd 10.20 Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig.

Allmänt råd 10.21 Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje styckena.

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

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

- Allmänt råd* 10.22 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* 10.23 Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

- Allmänt råd* 10.24 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 10.26, 10.27 eller 10.29.

- Allmänt råd* 10.25 Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

- Allmänt råd* 10.26 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 10.26 bestämmas till fem år.

Tillämpas inte punkt 10.26 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 ÄRL anges att nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Ett exempel är när nyttjandeperioden följer av avtal. T.ex. kan ett avtal ge rätt till ett varumärke under tio år. En förutsättning för att nyttjandeperioden ska vara tio år är att

varumärket förväntas representera ett värde för företaget under hela tioårsperioden.

Linjär avskrivningsmetod

Kommentar Enligt punkt 10.19 ska ett företag tillämpa linjär avskrivningsmetod.

Linjär avskrivningsmetod innebär att avskrivningar görs med ett fast årligt belopp över nyttjandeperioden.

Hur ska avskrivningen beräknas?

Kommentar Enligt punkt 10.20 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 10.21 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 10.22 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 10.22 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 10.22 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 10.23 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 10.24 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 10.26. Se exempel 10 b.

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 däremot värderas som lagertillgångar (omsättningstillgångar) oavsett klassificering i redovisningen.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för värdering av delposter tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat. I punkt 2.3 anges att ett företag får ändra princip för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Kommentar

Enligt punkt 10.25 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 kommentarerna till nedskrivningsreglerna). Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta

innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter inte utgör en separat avskrivningsenhet (se punkt 10.21 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* 10.27 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 10.27 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* 10.28 Mark får inte skrivas av.
- Allmänt råd* 10.29 Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
 - b) 20 år för övriga markanläggningar.
- Allmänt råd* 10.30 Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningssavdrag för byggnader.

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 10.21 andra stycket utgör mark, markanläggning, byggnad, byggnadstillbehör 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 10.28.

Av förenklingsskäl får nyttjandeperioden för täckdiken och skogsvägar bestämmas till 10 år och för övriga markanläggningar till 20 år, se punkt 10.29. 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 10.30. En tillbyggnad eller en aktiverad ombyggnad utgör en separat avskrivningsenhet och skrivs av var för sig, se punkt 10.21 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.

Linjär avskrivningsmetod

Kommentar Enligt punkt 10.19 ska ett företag tillämpa linjär avskrivningsmetod.

Linjär avskrivningsmetod innebär att avskrivningar görs med ett fast årligt belopp över nyttjandeperioden.

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 10.21 andra stycket.

Avskrivning påbörjas det år som tillgången tas i bruk, se punkt 10.22 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 10.22 tredje stycket. Det innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 10.23 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 10.24. Metoden att fastställa ett restvärde finns till för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut, vilket i normalfallet inte gäller byggnader.

Se exempel 10 a om förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Kommentar

Enligt punkt 10.25 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 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 väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och mark utgör en avskrivningsenhet och skrivs av separat (se punkt 10.21 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, skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

— — —

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena skall redovisas i resultaträkningen.

Gemensamma bestämmelser

Kommentar De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar samt Byggnader och mark.

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 verklig 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 7.14.

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 7.16.

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 det verkliga 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 7.14.

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

Lagtext

4 kap. 5 § tredje och fjärde styckena ÅRL

— — —

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

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena skall redovisas i resultat-räkningen.

- 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 än de som föranledde nedskrivningen ska nedskrivningen inte återföras.

Se även exempel 10 e.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska återföring av en nedskrivning redovisas i resultaträkningen.

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 20), eller
- b) andelar i intresseföretag (se kapitel 20).

- Kommentar* Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Finansiella anläggningstillgångar i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Fordringar hos koncernföretag
- Fordringar hos intresseföretag
- Andra långfristiga värdepappersinnehav, t.ex.
 - andelar i börsnoterade företag
 - andelar i bostadsrättsföreningar
 - andelar i ekonomiska föreningar
 - andra andelar
 - obligationer
- Lån till delägare eller närstående
- Andra långfristiga fordringar, t.ex.
 - långfristiga reversfordringar
 - långfristiga fordringar hos anställda
 - lämnade depositioner
 - värde av kapitalförsäkring

- långfristiga kontraktsfordringar
- övriga långfristiga fordringar.

Under rubriken Särskilda regler för enskild näringsverksamhet finns en kommentar med förklarande text.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

Allmänt råd

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

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

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 får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

Allmänt råd 11.4 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
- andra skatteavdrag.

En eller flera finansiella anläggningstillgångar?

Allmänt råd 11.5 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 11.5 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

Kommentar Eftersom 6 kap. 4 § BFL endast hänvisar till 4 kap. 3 § första stycket ÅRL för värdering av anläggningstillgångar och inte hänvisar till 4 kap 14 a § ÅRL kan ett företag som upprättar ett årsbokslut inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde.

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 11.6 En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett ter-

minskontrakt 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

Allmänt råd 11.7 I anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång får, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

Utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet är

- c) courtage,
- d) omsättningsavgift, och
- e) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgift ska inte ingå i anskaffningsvärdet.

Kommentar Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Är inköpspriset i 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.

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 11.8 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* 11.9 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* 11.10 Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsbokslutet 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.
- Allmänt råd* 11.11 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 IL). Se exempel 11 c.
- Allmänt råd* 11.12 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 t.ex. vid inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.
- Allmänt råd* 11.13 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 nollkupongsobligation 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 räkenskapsårets 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 räkenskapsårets 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, skall 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 skall redovisas i resultaträkningen.

Kommentar

Enligt punkt 11.5 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 11.5).

Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?

Allmänt råd

11.14 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

11.15 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång som saknar noterad kurs jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång.

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

11.16 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 11.17 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 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.

En ackordsförlust på en finansiell fordran redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 11.17 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 kr. Se även exempel 11 g–11 i.

Allmänt råd 11.18 En finansiell anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Allmänt råd 11.19 En finansiell anläggningstillgång med ett garanterat inlösenvärde, som företaget avser behålla till förfall, behöver endast skrivas ned om det redovisade värdet minskat med eventuell kvarvarande överkurs enligt punkt 11.13 överstiger det garanterade värdet.

Återföring av en nedskrivning

Lagtext 4 kap. 5 § tredje och fjärde styckena ÅRL

— — —

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

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena skall redovisas i resultaträkningen.

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

nedskrivningen.

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.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Enligt punkt 9.17 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.

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), eller
- b) lager av värdepapper och andra finansiella instrument (se kapitel 14).

Särskilda regler finns för

- c) föreningar i punkt 11.18, och
- d) stiftelser i punkt 12.19.

Allmänt råd 12.2 Varulager utgörs av omsättningstillgångar som

- f) är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor),
- a) är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
- b) 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 kapitel 12, 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 små skillnader i 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 inköpspriset 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, se kapitel 2. 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 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 12.7–12.12, 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 punkt 12.4 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 Punkt 12.5 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 samman- tagna 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 Värdet av råvaror och förnödenheter, som enligt 4 kap. 12 § årsredovis- ningslagen (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 Tillämpas 4 kap. 12 § ÅRL innebär det att posten värderas till samma värde som föregående år utan inventering på balansdagen.

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 § första stycket 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 (2006:871)

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 § första stycket 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–fjärde styckena ÅRL tillämpas (se nedan).

Förvärvade varor

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

— — —

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

— — — Lag (2011:1554)

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 liknande prisavdrag även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsbokslutet undertecknas.

Enligt punkt 2.8 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 punkt 12.8 möjlighet att schablonmässigt beräkna anskaffningsvärdet för en förvärvad vara eller varugrupp. 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 räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.
— — — Lag (2011:1554)

Allmänt råd 12.9 I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande utgifter räknas in.
a) Inköpspriset för material.
b) Utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna.
c) Sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 12.7.

Kommentar Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i arbetsgivardeklarationen. Avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionsavgifter ingår inte av förenklingsskäl.

Allmänt råd 12.10 Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor, trots

det som anges i 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Första stycket gäller inte djur i jordbruk och renskötsel som värderas enligt 17 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Eftersom det allmänna rådet bygger på förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara. 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 också avskrivningar på anläggningstillgångar som använts i tillverkningen.

Allmänt råd 12.11 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in

- a) ränteutgifter,
- b) lagerhållningskostnader,
- c) administrationsomkostnader,
- d) försäljningsomkostnader, eller
- e) forsknings- och utvecklingskostnader.

Kommentar I punkt 12.11 a–e anges ett antal utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet även om utgifterna är direkta.

Allmänt råd 12.12 Räkenskapsårets utgifter för egentillverkade varor ska i resultaträkningen redovisas som kostnader i posterna Råvaror och förnödenheter, Övriga externa kostnader och Personalkostnader.

Räkenskapsårets förändring av lager av egentillverkade varor ska redovisas 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 försäljnings-

kostnad. 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 12.13 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 2.9 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 2.8 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 12.14 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 12.14. 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* 12.15 Sådana särskilda skäl som enligt 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror och halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl.
- 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* 12.16 Är nettoförsäljningsvärdet negativt till följd av ett åtagande ska varan redovisas till noll kronor och det negativa beloppet redovisas som en kortfristig skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.
- 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* 12.17 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 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.

Särskilda regler för föreningar

Erhållna gåvor

Kommentar

Även en stiftelse ska göra avdrag för beräknade försäljningskostnader vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet för tillgångar som erhållits genom gåva. Enligt punkt 12.14 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

12.18 En 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. De gåvor som avses är begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare, se punkt 9.3.

Förenklingsregeln i punkt 12.18, 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 stiftelser

Erhållna gåvor

Kommentar

Även en förening ska göra avdrag för beräknade försäljningskostnader vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet för tillgångar som erhållits genom gåva. Enligt

punkt 12.14 avses med försäljningskostnad de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. I en 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 bransch-sammanslutning 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. De gåvor som avses är begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare, se punkt 9.3.

Förenklingsregeln i punkt 12.18, 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.

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
- Övriga fordringar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är kortfristiga fordringar?

Allmänt råd 13.2 Fordringar som normalt förfaller till betalning 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 förfaller till betalning 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
- 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 årsbokslutet avges och som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen (se punkt 2.9). 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

Kundfordringar som företaget har belånat, så kallad factoring, redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar.

Fordringar som ställts som säkerhet ska redovisas i posten Belånade fordringar (under rubriken Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar). Säkerheten ska tas upp till det värde som motsvarande kundfordringar har i balansräkningen.

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 ansvarsförbindelser (se kapitel 18).

Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar samt 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 20).

- Kommentar* Kapitlet behandlar följande poster under rubrikerna Kortfristiga placeringar samt 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 istället redovisas i posten Övriga lagertillgångar, se balansräkningsuppställningen i punkt 4.5.

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. Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom. Motsvarande belopp redovisas som kortfristig skuld.

Under rubriken Särskilda regler för enskild näringsverksamhet finns endast en kommentar med förklarande text.

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 risk-spridning (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 (2011:1554)

Lägsta värdets princip

Allmänt råd 14.4 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* 14.5 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 räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.
— — — Lag (2011:1554).

- Allmänt råd* 14.6 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
g) courtage,
h) omsättningsavgift, och
i) 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* 14.7 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 IL). Se exempel 11 c för hur anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.

- Allmänt råd* 14.8 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Kommentar Skatteverket kan ge ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie t.ex. vid 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

14.9 Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader.

Allmänt råd

14.10 Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering 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 enskild näringsverksamhet

Kommenta

Enligt punkt 9.17 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 9.18–9.21. 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) enskild näringsverksamhet i punkterna 15.4–15.9,
- b) handelsbolag i punkterna 15.10–15.14,
- c) samfällighetsföreningar i punkt 15.15, och
- d) stiftelser i punkterna 15.16–15.18.

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. Det egna kapitalet

- ökar med företagets vinster (+)
- minskar med företagets förluster (-)
- ökar med egna insättningar (+)
- minskar med egna uttag (-).

Egna insättningar och uttag förekommer endast i enskild näringsverksamhet och handelsbolag.

Obeskattade reserver

Allmänt råd 15.3 Om det i lag krävs att redovisning av obeskattade reserver görs för att uppnå viss effekt enligt den lagen ska redovisning ske under rubriken Obeskattade reserver.

Kommentar Under rubriken Obeskattade reserver i balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska företaget redovisa sådana obeskattade reserver som enligt gällande skatteregler 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 räknenskapsenlig 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 enskild näringsverksamhet

Skatter och avgifter

Allmänt råd 15.4 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 punkt 15.4 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 punkt 15.4. Kravet på att skatterna ska vara avdragsgilla enligt 16 kap. 17 § innebär att t.ex. egenavgifter inte heller omfattas av punkt 15.4.

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 deklarerar i skattedeklaration, t.ex. mervärdesskatt, redovisas inte mot eget kapital utan i posten Övriga skulder under rubriken Kortfristiga skulder, se punkt 4.6.

Eget uttag

Allmänt råd 15.5 Eget uttag av tillgångar och tjänster ur en enskild näringsverksamhet ska redovisas som minskning av eget kapital.

Allmänt råd 15.6 Ersättning för arbete till en enskild näringsidkares make eller barn ska redovisas som eget uttag, om avdrag inte medges enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar Med eget uttag i punkt 15.5 avses att den enskilde näringsidkaren tar ut likvida medel eller andra tillgångar eller tjänster ur den enskilda näringsverksamheten. Även ett eget 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 eget 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 6.3 redovisas som inkomst i den enskilda näringsverksamheten.

Allmänt råd 15.7 Eget 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 eget uttag redovisas inklusive mervärdesskatt. Det innebär att värdet av eget uttag inte påverkas av om företaget är skattskyldigt för moms eller inte.

Som ett alternativ till marknadsvärdet får eget uttag värderas till samma belopp som den enskilda näringsidkaren ska beskattas för. T.ex. får uttag av tjänst i form av nyttjande av bil som ingår i den enskilda näringsverksamheten redovisas till det schablonvärde som gäller vid inkomstbeskattningen.

Egen insättning

- Allmänt råd* 15.8 Egen insättning av likvida medel och andra tillgångar i en enskild näringsverksamhet ska redovisas som ökning av eget kapital.
- Används en tillgång som tillhör den enskilda näringsidkarens privata ekonomi i näringsverksamheten, ska värdet av användningen redovisas som ökning av eget kapital.
- Allmänt råd* 15.9 Egen insättning av tillgångar ska värderas enligt punkt 9.11 eller 9.12.
- Används en tillgång som tillhör den enskilda näringsidkarens privata ekonomi i näringsverksamheten, ska användningen värderas enligt punkt 7.5.
- Kommentar* Betalas utgifter i den enskilda näringsverksamheten med den enskilde näringsidkarens privata medel är det en egen insättning. Med egen insättning avses även när den enskilda näringsidkarens privata tillgångar används i näringsverksamheten. Enligt punkt 7.5 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 egen insättning.

Särskilda regler för handelsbolag

Eget uttag

- Allmänt råd* 15.10 En delägars uttag av tillgångar och tjänster ur ett handelsbolag ska redovisas som minskning av eget kapital.
- Allmänt råd* 15.11 Ersättning för arbete till en delägars make eller barn ska redovisas som eget uttag till den del ersättningen ska beskattas av delägaren enligt inkomstskattelagen (1999:1229).
- Kommentar* Med delägars uttag i punkt 15.10 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 privata utgifter är det ett uttag. Som privat utgift räknas t.ex. premier för delägarrens pensionsförsäkring.

Uttag av tillgångar och tjänster som ska tas upp till beskattning av delägaren enligt IL ska enligt punkt 6.3 redovisas som inkomst i företaget.

Allmänt råd 15.12 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. T.ex. får uttag av tjänst i form av nyttjande av företags bil redovisas till det schablonvärde som gäller vid inkomstbeskattningen.

Egen insättning

Allmänt råd 15.13 Egen insättning av likvida medel och andra tillgångar i ett handelsbolag ska redovisas som ökning av eget kapital.

Används en tillgång som tillhör delägaren i handelsbolagets verksamhet ska värdet av användningen redovisas som ökning av eget kapital.

Allmänt råd 15.14 En delägarers insättning av tillgångar ska värderas till marknadsvärdet.

Används en tillgång som tillhör delägarrens privata ekonomi i näringsverksamheten, ska användningen värderas enligt punkt 7.5.

Kommentar Betalas företags utgifter, t.ex. företags skuld för moms eller arbetsgivaravgifter, med privata medel är det en insättning. Med insättning avses även när delägarrens privata tillgångar används i handelsbolagets verksamhet. Enligt punkt 7.5 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.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Allmänt råd 15.15 Utdelning ska redovisas som en minskning av eget kapital när behörigt

organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kommentar Utdelning kan förekomma i t.ex. häradsallmänningar och allmänningsskogar.

Särskilda regler för stiftelser

Allmänt råd 15.16 En stiftelse ska, om stiftelseförordnandet inte anger annat, dela in eget kapital i bundet respektive fritt eget kapital.

Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

Allmänt råd 15.17 En gåva som enligt punkt 6.39 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls.

Kommentar Enligt punkt 6.39 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.

Allmänt råd 15.18 Ett lämnat bidrag som enligt punkt 7.23 inte får redovisas som kostnad ska redovisas direkt mot eget kapital när beslut om bidraget har fattats.

Kommentar En avkastningsstiftelse tillgodoser normalt sina förmånstagare genom att lämna anslag eller bidrag i form av pengar. Enligt punkt 7.23 får ett lämnat bidrag inte redovisas som kostnad i en avkastningsstiftelse utan ska redovisas direkt mot eget kapital. Beslutade, ej utbetalda bidrag redovisas som skuld, se punkt 17.4.

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), eller
b) tjänste- och entreprenaduppdrag (se kapitel 6).

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 till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en ansvarsförbindelse. Informella åtaganden får således inte redovisas. 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 ansvarsförbindelser 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).

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. *Förväntas* åtagandet 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 16.2a–c är uppfyllda. I annat fall kan det bli fråga om en ansvarsförbindelse (se kapitel 18).

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är 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 anställde inte är uppsagd.

Ett exempel på ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är en bestämmelse i lag eller föreskrifter 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 ska företaget i stället redovisa en ansvarsförbindelse (se punkt 18.2).

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?

- | | |
|--------------------|---|
| <i>Allmänt råd</i> | 16.3 En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. |
| <i>Kommentar</i> | Punkten innebär att ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten inte ger upphov till en avsättning. T.ex. ger en lagändring som innebär att företaget, för att kunna fortsätta med sin verksamhet, på sikt måste bygga om delar av sin produktionsanläggning inte heller upphov till en avsättning. |
| <i>Allmänt råd</i> | 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). |
| <i>Kommentar</i> | Se kommentaren i kapitel 15 under rubriken Obeskattade reserver. |
| <i>Allmänt råd</i> | 16.5 En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. |
| <i>Kommentar</i> | 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 11.6, 13.5 och 17.8) och någon avsättning 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 25 000 kronor.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Värdering

Allmänt råd

- 16.7 En avsättning ska göras med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Vid uppskattningen ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek.

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

En välgrundad uppskattning enligt första stycket innebär normalt följande:

Åtagande	En välgrundad uppskattning innebär	En välgrundad uppskattning får alternativt anses innebära
<i>Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
<i>Garantiåtaganden</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen beräknas enligt inkomstskattelagen (1999:1229)
<i>Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara</i>	att avsättningen ska beräknas som det lägsta	

<i>inköpskontrakt för varor</i>	av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde	
<i>Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.8 och 16.9</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler	

Kommentar Tabellen i punkt 16.7 beskriver vad en välgrundad uppskattning normalt innebär.

Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp

Vid beräkning 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. Alternativt får avsättningen beräknas enligt IL. Se exempel 16 a.

Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor

Vid förlustkontrakt ska avsättningen beräknas som det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde.

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt där företagets 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 16.8 och 16.9

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 16.8 Avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet.

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 16.9 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 10.8

Nuvärdeberäkning

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

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

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

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 lagen om trygghande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen) kräver nuvärdeberäkning vid

fastställandet av pensionsåtagandets kapitalvärde (se punkterna 16.15–16.18).

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.

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* 16.11 Vid nuvärdeberäkning enligt punkt 16.10 ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal.
- Företaget får vid nuvärdeberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

Förändringar i avsättningar

- Allmänt råd* 16.12 En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är något villkor i punkt 16.2 a–c inte uppfyllt ska avsättningen återföras om inte annat följer av punkt 16.18.
- Kommentar* Punkten innebär att samma krav som ställs i punkt 16.2 för att en avsättning ska redovisas, gäller även vid omprövningen av en redan gjord avsättning.
- Allmänt råd* 16.13 Värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet.
- Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.
- 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* 16.14 En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.10 ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

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 16.10 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 för anställda

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

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

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

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

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

Allmänt råd 16.18 Företaget får endast återföra en avsättning enligt punkt 16.12 och som är gjord enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. om återföringen inte står i strid med 7 § samma lag.

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 7.13).

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 16.15 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 11.16 finns regler för nedskrivningsprövning av kapitalförsäkring.

Enligt punkt 16.15 andra stycket ska övriga pensionsåtaganden tas upp till antingen värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat i enlighet med tryggandelagen. Ingår företagets 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 16.15 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 4.6). För enskild näringsidkare ingår dock inte posten Skatteskulder i balansräkningen (se punkt 17.13 med kommentar). 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 16.17 (se punkt 4.6). Se exempel 16 c.

Vid pensionsåtaganden enligt punkt 16.15 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 16.17). 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 16.12 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 16.18 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.

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 6.8),
- b) pågående arbete för annans räkning (se punkt 6.27), eller
- c) fakturerad men ej upparbetad intäkt (se punkt 6.24).

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 7.9 och 7.10).

Särskilda regler finns för enskild näringsverksamhet i punkterna 7.11–17.3.

Kommentar

Kapitlet behandlar följande poster under rubrikerna Långfristiga skulder och Kortfristiga skulder i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Långfristiga skulder
 - Obligationslån

- Checkräkningskredit
- Övriga skulder till kreditinstitut
- Skulder till koncernföretag
- Skulder till intresseföretag
- Övriga skulder
- Kortfristiga skulder
 - Checkräkningskredit
 - Övriga skulder till kreditinstitut
 - Leverantörsskulder
 - Växelskulder
 - Skulder till koncernföretag
 - Skulder till intresseföretag
 - 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 med förklarande text.

Se exempel 17 a och 17 b 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 till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en ansvarsförbindelse. I detta kapitel behandlas skulder medan avsättningar behandlas i kapitel 16 och ansvarsförbindelser i kapitel 18.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part.

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. Förväntas åtagandet 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 exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är 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 åtagande till följd av offentligrättsliga regler är 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 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 i årsbokslutet. 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 bluffakturor är ett exempel på uppenbart grundlösa krav.

Offentliga stöd

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

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

kan uppfylla.

Kommentar

Med offentliga stöd avses stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av stat och kommun, t.ex. regionala utvecklingsfonder. Även stöd från andra givare kan redovisas som offentliga stöd. I IL finns regler om hur offentliga stöd (näringsbidrag) ska hanteras vid beskattningen.

Med ett offentligt stöd avses den ekonomiska förmån ett företag får från ett offentligt organ i annan egenskap än ägare. Sådant stöd ges normalt under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda eller kommer att uppfyllas. Stöd kan ges på olika sätt, t.ex. som bidrag, lån, ersättningar, reduktioner eller garantier. Det som avgör om ett stöd ska skuldföras eller inte är villkoren för stödet. Hur stödet rubriceras saknar betydelse.

Ett utbetalt stöd som är förenat med villkor ska normalt redovisas som intäkt (se kapitel 6) eftersom företaget självt råder över om stödet måste återbetalas eller inte. Det är endast om företaget bedömer att det inte kommer att uppfylla villkoren som stödet ska redovisas som skuld. Bedömningen ska göras varje år.

När är en skuld långfristig respektive kortfristig?*Allmänt råd*

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

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

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 nuvärdeberäknas.

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, svåra 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 förenklingsskäl 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 c.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. Enligt punkt 2.8 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 enskild näringsverksamhet

- Kommentar* Av 2 kap. 6 § BFL följer att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna verksamhet. Endast 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. Lånets säkerhet har ingen betydelse för skuldredovisningen. 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 där-

med inte bokföras i den enskilda näringsverksamheten.

Skatter och avgifter

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 15.4.

Skatter som deklarerar i skattedeklaration, t.ex. mervärdesskatt, redovisas under rubriken Kortfristiga skulder i posten Övriga skulder.

Särskilda regler för handelsbolag

Kommentar Ett handelsbolag är inte 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.

Kapitel 18 – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Grundläggande bestämmelser

18.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av ställda säkerheter och ansvarsförbindelser.

Lagtext 3 kap. 1 § andra meningen ÅRL
– – – Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen. Lag (1999:1112)

Kommentar Av 3 kap. 1 § andra meningen ÅRL framgår att ställda panter och ansvarsförbindelser ska redovisas inom linjen i balansräkningen. Att redovisa inom linjen betyder att t.ex. en ställd pant ska tas upp på en särskild plats i balansräkningen (se punkterna 4.6 och 4.7) utan att något belopp räknas in i balansomslutningen. Informationen visar att företaget har ställt säkerheter eller ingått förbindelser för vilka ansvar kan komma att utkrävas i framtiden.

Ställda säkerheter

Kommentar Ställda säkerheter redovisas under följande två rubriker i respektive balansräkningsuppställning i kapitel 4:

- Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna

skulder och avsättningar

- Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter.

Under respektive rubrik finns följande poster:

- Företagsinteckning
- Fastighetsinteckning
- Tillgångar med äganderättsförbehåll
- Belånade fordringar
- Andra ställda säkerheter.

Under den första rubriken, Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar, redovisas de säkerheter företaget ställt för skulder och avsättningar som återfinns i företagets balansräkning. I posten Andra ställda säkerheter ingår t.ex. värdet på kapitalförsäkringar eller andra tillgångar som ställts som säkerhet för egna pensionsåtaganden.

Under den andra rubriken, Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, redovisas de säkerheter företaget ställt för åtaganden som inte har redovisats som skuld eller avsättning i företagets balansräkning, t.ex. lämnade säkerheter för ansvarsförbindelser eller för någon annans skuld. Även säkerhet i t.ex. näringsfastighet som ställts för en privat skuld redovisas under denna rubrik.

Den upplysning som ska lämnas beträffande omfattningen av respektive ställd säkerhet är, när en tillgång är ställd som säkerhet, tillgångens redovisade värde (se punkt 4.6 och 4.7). 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 hur säkerheterna i respektive post värderas.

Post	Säkerheten värderas till
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

Se exempel 16 d där en kapitalförsäkring har lämnats som säkerhet för ett pensionsåtagande.

Ansvarsförbindelser

När ska ett företag redovisa en ansvarsförbindelse?

Allmänt råd

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

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

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

Kommentar

Har företaget tecknat en ansvarsförbindelse ska den redovisas under rubriken Övriga ansvarsförbindelser. I balansräkningsuppställningen i kapitel 4 finns inga angivna poster under rubriken Övriga ansvarsförbindelser utan företaget får specificera vilken sorts ansvarsförbindelse företaget har.

Ett åtagande ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en ansvarsförbindelse. 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 redovisa en ansvarsförbindelse.

Utgångspunkten för att ett åtagande ska redovisas som en skuld eller en avsättning är att företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler (se punkt 17.2 a och 16.2 a). 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. Om åtagandet inte är säkert utan möjligt och förutsättningarna i punkt 18.2 första stycket a–c är uppfyllda, ska företaget i stället redovisa en ansvarsförbindelse.

Företaget ska också, enligt punkt 18.2 andra stycket a, redovisa en ansvarsförbindelse om det har ett åtagande men detta inte har redovisats som en skuld eller avsättning på grund av att det inte förväntas respektive är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet (se punkt 17.2 b och 16.2 b).

Företaget ska även, enligt punkt 18.2 andra stycket b, redovisa en ansvarsförbindelse om det har ett åtagande men detta inte har redovisats som en avsättning på grund av att beloppet inte kan uppskattas tillförlitligt (se punkt 16.2 c).

- Allmänt råd* 18.3 Ett företag ska alltid redovisa en ansvarsförbindelse om företaget
- a) har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller
 - b) är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Värdering av ansvarsförbindelser

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

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

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

- Allmänt råd* 18.5 Ansvarsförbindelser får inte nuvärdeberäknas.

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

Kommentar I vissa fall kan det vara svårt att bestämma en ansvarsförbindelse till ett belopp. Företaget ska ändå, inom linjen, lämna upplysning om ansvarsförbindelsens art och form (se punkt 18.6).

Särskilda regler för stiftelser

Kommentar Det förekommer att t.ex. stiftelser gör utfästelser om anslag som ska utgå 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 skuld i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp redovisas som en ansvarsförbindelse i enlighet med punkt 18.2.

Kapitel 19 – Upplysningar

Tillämpning

Lagtext

6 kap. 5 § BFL

I årsbokslutet ska företaget lämna de ytterligare upplysningar som anges i andra och tredje styckena.

Upplysningar ska lämnas om:

1. vilka principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder som har tillämpats,

2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats, och

3. hur stor del av de totala skulderna som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska en upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges. Lag (2010:1514)

Allmänt råd

19.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar som ska lämnas i årsbokslutet enligt 6 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078).

Särskilda regler finns för

- a) föreningar i punkterna 19.7 och 19.8, och
- b) stiftelser i punkt 19.9–19.11.

Kommentar

Företaget får självt avgöra var i årsbokslutet upplysningarna lämnas. Upplysningarna kan t.ex. lämnas i noter efter resultat- och balansräkningen.

Värderingsprinciper

Allmänt råd

19.2 Upplysningar om värderingsprinciper enligt 6 kap. 5 § andra stycket 1 bokföringslagen (1999:1078) ska omfatta

- a) uppgift om att företaget tillämpar bokföringslagens regler om årsbokslut och detta allmänna råd, och
- b) i förekommande fall upplysningar enligt punkterna 19.3–19.4.

Kommentar

Genom att lämna upplysning enligt punkt 19.2 får användare av årsbokslutet information om vilka regler och principer som företaget tillämpat. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagens regler om årsbokslut och BFNAR 2015:X Årsbokslut.”

Om företaget har ändrat redovisningsprinciper ska företaget, enligt 6 kap. 5 § tredje stycket BFL, lämna en upplysning om det och om skälen för ändringen.

Avskrivning

Allmänt råd

19.3 Ett företag ska lämna upplysning om att företaget tillämpat linjär avskrivningsmetod.

Ett företag som skriver av en tillgång till restvärdet (se punkt 10.24 andra stycket) ska lämna upplysning om det.

Kommentar

Ett företag ska enligt punkt 10.19 tillämpa linjär avskrivningsmetod. Genom att företaget lämnar upplysning enligt punkt 19.2 a får läsare av årsbokslutet information om tillämpad avskrivningsmetod. I förekommande fall ska företaget ange om hänsyn tagits till restvärde (se punkt 10.24 andra stycket) vid fast-

ställande av det avskrivningsbara beloppet.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

- Allmänt råd* 19.4 Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln på respektive slag av uppdrag.

Materiella och immateriella anläggningstillgångar

- Allmänt råd* 19.5 De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 2 bokföringslagen (1999:1078) ska för varje post bestå av uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde och avskrivningstid.

Har en anläggningstillgång finansierats helt eller delvis med offentligt stöd ska uppgift lämnas om storleken på stödet.

- Kommentar* Genom att lämna de uppgifter som anges i punkterna 19.3 och 19.5 är upplysningskravet om anläggningstillgångar i 6 kap. 5 § andra stycket BFL uppfyllt. I upplysningen ingår även tillgångar som är helt avskrivna förutsatt att de inte har utrangerats.

Har en tillgång finansierats med offentligt stöd ska stödet, enligt punkt 9.14, minska anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet ska således anges efter avdrag för stödet. Den uppgift som ska lämnas om stödets storlek ska lämnas samtliga år som företaget nyttjar tillgången.

Exempel 19 f visar hur upplysningen kan utformas som en tabell.

Finansiella anläggningstillgångar

- Allmänt råd* 19.6 De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 2 bokföringslagen (1999:1078) ska för varje post bestå av uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde.

- Kommentar* Punkt 19.6 ska tillämpas på företagets samtliga finansiella anläggningstillgångar, d.v.s. även på andelar i dotterföretag och intresseföretag m.m.

Skulder

- Kommentar* Enligt punkt 17.5 är en skuld som förfaller inom 12 månader efter balansdagen en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. I uppställningsformen för balansräkningen i kapitel 4 redovisas kortfristiga och långfristiga skulder under olika underrubriker. Den upplysning som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 3 BFL framgår av balansräkningen och någon ytterligare upplysning behöver därför inte lämnas.

En checkräkningskredit som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska

normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen, se punkt 17.5 andra stycket.

Särskilda regler för föreningar

- Allmänt råd* 19.7 En förening ska lämna upplysning om hur föreningens ändamål har främjats under räkenskapsåret.
- Kommentar* Upplysningen kan beskriva den ideella verksamheten och dess effekter eftersom detta generellt sett inte återspeglas i resultaträkningen.
- Allmänt råd* 19.8 Har en tillgång finansierats helt eller delvis med bidrag som föreningen erhållit ska föreningen lämna upplysning om storleken på bidraget.
- Kommentar* Har en tillgång finansierats med bidrag ska bidraget, enligt punkterna 9.14 och 9.27, minska anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet ska således i upplysningen enligt punkt 19.5 anges efter avdrag för bidraget. Den uppgift som ska lämnas om bidragets storlek ska lämnas samtliga år som föreningen nyttjar tillgången.
- Upplysningen innebär att bidrag och offentliga stöd behandlas på samma sätt, se punkt 19.5 andra stycket.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

- Allmänt råd* 19.9 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 stiftelser

- Allmänt råd* 19.10 Har en tillgång finansierats helt eller delvis med bidrag som stiftelsen erhållit ska stiftelsen lämna upplysning om storleken på bidraget.
- Kommentar* Har en tillgång finansierats med bidrag ska bidraget, enligt punkterna 9.14 och 9.28, minska anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet ska således i upplysningen enligt punkt 19.5 anges efter avdrag för bidraget. Den uppgift som ska lämnas om bidragets storlek ska lämnas samtliga år som stiftelsen nyttjar tillgången.
- Upplysningen innebär att bidrag och offentliga stöd behandlas på samma sätt, se punkt 19.5 andra stycket.
- Allmänt råd* 19.11 En stiftelse ska lämna upplysning om
- a) gåvor som erhållits under räkenskapsåret och som inte får förbrukas för stiftelseändamålet,

- b) den del av årets resultat som inte får förbrukas för stiftelseändamålet, och
- c) bidrag som beslutats under räkenskapsåret.

Kommentar En avkastningsstiftelse tillgodoser normalt sina förmånstagare genom att lämna anslag i form av penningbidrag. När bidragen beslutas redovisas de som skuld och minskning av eget kapital, se punkt 15.18. Av punkt 7.21 framgår att med lämnade bidrag avses även lämnade anslag.

Allmänt råd 19.12 En stiftelse som med stöd av 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) har en gemensam bokföring med andra stiftelser ska lämna upplysning om den sammanlagda gemensamma förmögenheten och avkastningen av den.

Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag

Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag

Tillämpning

Allmänt råd 20.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett företag redovisar andelar i ett koncernföretag eller intresseföretag.

Kommentar Kapitel 20 behandlar hur ett företags innehav av andelar i koncern- och intresseföretag ska värderas och när resultateffekter till följd av innehavet ska redovisas.

Fordringar på och skulder till koncern- och intresseföretag 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

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 kap. 4–6 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,
--- Lag (2010:1514)

Vad är en koncern?

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 förfo-
gar 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 le-
damöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande infly-
tande 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 förfo-
gar 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 le-
damöterna 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 mo-
derföretag och dotterföretag som ingår i samma koncern, dvs. även ”systerföre-
tag” till dotterföretag.

Dotterföretag kan både vara direkt och indirekt ägda. Ett indirekt ägt dotterföre-
tag, även kallat dotterdotterföretag, är ett företag över vilket ett av moderföreta-
get 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 äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett bety-
dande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägan-
det utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den
juridiska personen intresseföretag till företaget.

Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person,
skall det anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna som avses i första

stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen. Lag (1999:1112)

Kommentar Begreppet intresseföretag definieras i 1 kap. 5 § ÅRL. Bedömningen baseras på andelsinnehavarens egentliga inflytande. Innehar företaget minst 20 procent av rösterna anses företaget ha ett sådant betydande inflytande och en sådan varaktig förbindelse att det ägda företaget ska betraktas som ett intresseföretag, om inte annat framgår av omständigheterna.

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.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

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

Kommentar Andelar i koncernföretag är normalt en finansiell anläggningstillgång. Andelar i koncernföretag 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 20.3 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. 5 § ÅRL).

Anskaffningsvärde och redovisat värde

Allmänt råd 20.4 I anskaffningsvärdet för andelar i koncernföretag och intresseföretag får, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

Kommentar Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Ett exempel på utgifter som är 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 20.5 Vinst som delas ut av koncernföretag och intresseföretag och som kan hänföras till vinster intjänade före förvärvet ska minska anskaffningsvärdet för andelarna.

Kommentar Vinst som delas ut av koncern- och intresseföretag och som kan hänföras till vinster intjänade före förvärvet ska minska anskaffningsvärdet eftersom utdelningen ses som en återbetalning av investeringen. Denna utdelning redovisas inte i resultaträkningen. Är det inte uppenbart att utdelningen utgör en återbetalning av en del av inköpspriset och det dessutom är svårt att göra något annat än en godtycklig fördelning, ska hela utdelningen intäktsredovisas.

Allmänt råd 20.6 Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag och intresseföretag ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsbokslutet 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.

Allmänt råd 20.7 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 bl.a. av handelsbolagets 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, skall 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 skall redovisas i resultaträkningen.

Allmänt råd 20.8 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning.

Kommentar Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska anläggningstillgångar skrivas ned om värdenedgången kan antas vara bestående. För andelar i koncernföretag som är anläggningstillgång och 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 20.9 Är värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 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 kr.

Se även exempel 11 g–11 i.

- Allmänt råd* 20.10 Andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Återföring av nedskrivning

- Lagtext* 4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL
— — —
En nedskrivning enligt första eller andra stycket skall återföras, om det inte längre finns skäl för den.
— — —

- Allmänt råd* 20.11 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* 20.12 Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag som är omsättningstillgång beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.

- Kommentar* Innehar företaget andelar i koncernföretag 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 värderas enligt punkterna 13.4–13.6 och skulder till koncern- och intresseföretag värderas enligt reglerna i kapitel 17. Av balansräkningsuppställningen i punkt 4.6 framgår att dessa fordringar och skulder ska redovisas i egna poster.

När sker redovisning i resultaträkningen?

Kommentar 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.

Realisationsvinster och realisationsförluster vid försäljning av andelar i koncern- och intresseföretag beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet på de sålda andelarna.

Allmänt råd 20.13 Vinstutdelning på andelar i dotterföretag och intresseföretag ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Ett moderföretag, som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när andelsägarens rätt att få utdelning 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 20.14 Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

Kommentar I kapitel 4 finns angivet i vilken post i resultaträkningen olika intäkter och kostnader ska redovisas. Där anges t.ex. att koncernbidrag ska redovisas som bokslutsdisposition i resultaträkningen.

Avsnitt IV – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd

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

Tillämpning

Allmänt råd 21.1 Detta kapitel ska tillämpas första gången ett företag som tillämpat annan normgivning upprättar årsbokslut enligt detta allmänna råd.

Särskilda regler finns för

- a) enskild näringsverksamhet i punkt 21.8,
- b) stiftelser i punkt 21.9, och
- c) filialer i punkt 21.10.

Kommentar Det kan finnas skillnader mellan de redovisningsnormer som ett företag tidigare har tillämpat och reglerna i det allmänna rådet. I kapitel 21 behandlas vad som gäller första gången ett företag, som tidigare tillämpat annan normgivning, upprättar årsbokslut enligt det allmänna rådet, dvs. övergångsfrågor. För ett nystartat företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet gäller inte reglerna i kapitel 21. 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 21.2–21.4) ska korrigeras mot ingående eget kapital. Föregående räkenskapsårs fastställda utgående balans är räkenskapsårets ingående balans. Korrigeringarna bokförs som en bokföringspost och följderna blir en korrigerad ingående balans.

Tillgångar, skulder och avsättningar som inte får redovisas

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

Tillgång/Skuld/Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång	Tillgångens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början
Materiell anläggningstillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Tillgångens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början
Skuld till följd av att ett leasingavtal redovisats	Skuldens ingående	Eget kapital vid

som finansiell leasing	redovisade värde	räkenskapsårets början
Uppskjuten skattefordran	Tillgångens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början
Uppskjuten skatteskuld	Avsättningens ingående redovisade värde	Eget 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 årsbokslut enligt det allmänna rådet får enligt punkt 10.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång. Tillgångens ingående redovisade värde ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Leasingavtal som redovisats som finansiell leasing hos leasetagaren

Ett företag som upprättar årsbokslut 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 Eget kapital vid räkenskapsårets början. Även skulden som hör till avtalet ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld

Ett företag som upprättar årsbokslut enligt det allmänna rådet ska inte redovisa uppskjuten skatt (se punkterna 11.4, 13.4 och 16.4). Ett företag som tidigare har upprättat en årsredovisning kan ha tillgångar eller skulder redovisade till andra värden än de skattemässiga, vilket kan medföra att de även har redovisat en uppskjuten skatt. Respektive redovisat värde ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Tillgångar, skulder och avsättningar som tidigare inte har redovisats

Allmänt råd

- 21.3 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	Tillgångens värde beräknat enligt kapitel	Eget kapital vid

anläggningstillgång	11	räkenskapsårets början
Åtagande	Avsättningens värde beräknat enligt kapitel 16	Eget 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. Ett exempel är åtaganden för pensioner som kan ha redovisats som ansvarsförbindelse.

Det värde den finansiella tillgången skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 11 hade tillämpats ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Det värde avsättningen skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 16 hade tillämpats ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

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.

Värdering till verkligt värde

Allmänt råd

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

Tillgång/Skuld	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
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	Eget kapital vid räkenskapsårets början

Kommentar

Finansiella instrument värderade till verkligt värde

Ett företag som tidigare har upprättat en årsredovisning kan ha redovisat finansiella instrument till verkligt värde. Av 6 kap. 4 § följer att ett företag som upprättar årsbokslut inte får värdera finansiella instrument till verkligt värde

enligt 4 kap. 14 a § ÅRL.

Har finansiella instrument värderats till verkligt värde ska skillnaden mellan det verkliga värdet och värdet enligt kapitel 11, 14 respektive 17 bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Ingen korrigering i ingående balans

- Allmänt råd* 21.5 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar värderade enligt nedan, ska inte redovisa några korrigeringar.
- a) Egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärden inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 10.13a–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 punkterna 12.10 och 12.11.

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

- Allmänt råd* 21.6 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i punkterna 21.2–21.5, ska inte redovisa några korrigeringar för dessa. Sådana tillgångar, skulder eller avsättningar ska värderas enligt reglerna i detta allmänna råd.

Kommentar Utöver de skillnader som tas upp i punkterna 21.2–21.4 kan det finnas ytterligare skillnader. Någon korrigering av dessa skillnader ska inte göras vid övergången.

Punkt 21.5 tar upp tillgångar i vilkas värde ingår utgifter eller sådana uppskrivningar som inte är möjliga enligt det allmänna rådet. Ett företag som upprättar ett årsbokslut kan dock ha gjort uppskrivning i enlighet med äldre lagstiftning. 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.

Enligt punkt 21.6 ska ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i punkterna 21.2–21.5 eller 21.8 inte redovisa några korrigeringar för dessa. Sådana tillgångar, skulder eller avsättningar ska värderas enligt reglerna i det allmänna rådet första gången årsbokslut upprättas enligt detta. Följden av detta blir att skillnader mellan värderingen i föregående räkenskapsårs utgående balans och värdering enligt det allmänna rådet får effekt

på räkenskapsårets resultat.

Upplysningar

Redovisningsprinciper

Allmänt råd

21.7 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.

Kommentar

Enligt 6 kap. 5 § andra stycket 1 BFL ska ett företag ange principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Genom att lämna upplysning om att bokföringslagens regler om årsbokslut och det allmänna rådet tillämpas får användare av årsbokslutet information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsbokslutet (se punkt 19.2 a).

Övergången till att upprätta årsbokslut enligt det allmänna rådet kan innebära att det blir en bristande jämförbarhet mellan det första räkenskapsåret och det närmast föregående. Därför ska det upplysas om den bristande jämförbarheten första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpas.

Upplysningarna som ska lämnas enligt punkterna 21.7 och 19.2 a kan t.ex. utformas enligt följande:

”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagen och BFNAR 2015:1 Årsbokslut.

Årsbokslutet upprättas för första gången i enlighet med BFNAR 2015:1 Årsbokslut, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.”

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Tillgångar, skulder avsättningar och obeskattade reserver som inte får redovisas

Allmänt råd

21.8 En enskild näringsidkare, 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
Tillgångar som inte får redovisas enligt punkterna 9.17–9.20 i detta allmänna råd	Tillgångens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början
Skulder som inte får	Skuldens ingående	Eget kapital vid

redovisas enligt punkterna 17.11–17.13 i detta allmänna råd	redovisade värde	räkenskapsårets början
---	------------------	------------------------

Kommentar Tillgångar som inte får redovisas enligt detta allmänna råd

Av punkterna 9.17–9.20 i det allmänna rådet följer att vissa tillgångar inte får redovisas i en enskild näringsverksamhet. En enskild näringsidkare som har sådana tillgångar i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret ska korrigera detta genom att bokföra de redovisade värdena mot ingående eget kapital.

Skulder som inte får redovisas enligt detta allmänna råd

Av punkterna 17.11–17.13 i det allmänna rådet följer att vissa skulder inte får redovisas i en enskild näringsverksamhet. En enskild näringsidkare som har sådana skulder i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret ska korrigera detta genom att bokföra de redovisade värdena mot ingående eget kapital.

Särskilda regler för stiftelser

Korrigeringar i ingående balans

Allmänt råd 21.9 En stiftelse, som enligt punkt 15.16 ska dela in eget kapital i bundet och fritt eget kapital och som redovisar korrigeringar enligt punkterna 21.2–21.4, ska redovisa korrigeringar mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början.

Särskilda regler för filialer

Korrigeringar i ingående balans

Allmänt råd 21.10 En filial som redovisar korrigeringar enligt punkterna 21.2–21.4 ska redovisa korrigeringen mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

Exempel

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
------------------------	--

	ånga 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 årsbokslutet</i>	I årsbokslutet 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 6.8, 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 6.9

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 väsentligt och går att identifiera.
<i>Tänk så här</i>	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.
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Inkomst som avser service redovisas som intäkt linjärt under avtalstiden. Den del som tjänats in under räkenskapsåret ska redovisas som intäkt i årsbokslutet.
<i>Referenser</i>	Punkterna 6.2 och 6.13

6 d – Uppdrag på löpande räkning

<i>Förutsättningar</i>	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.														
<i>Tänk så här (huvudregeln)</i>	<u>Huvudregeln</u> <table> <tr> <td>Utfört uppdrag per 31/12</td><td>25 000 kr</td></tr> <tr> <td>Fakturerat per 31/12</td><td><u>-20 000 kr</u></td></tr> <tr> <td>Fordran</td><td>5 000 kr</td></tr> </table> 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.	Utfört uppdrag per 31/12	25 000 kr	Fakturerat per 31/12	<u>-20 000 kr</u>	Fordran	5 000 kr								
Utfört uppdrag per 31/12	25 000 kr														
Fakturerat per 31/12	<u>-20 000 kr</u>														
Fordran	5 000 kr														
<i>Redovisa så här i årsbokslutet (huvudregeln)</i>	<u>Huvudregeln</u> <table> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td>År 1</td></tr> <tr> <td>Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.</td><td></td></tr> <tr> <td>Nettoomsättning</td><td>25 000</td></tr> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 1</td></tr> <tr> <td><i>Kortfristiga fordringar</i></td><td></td></tr> <tr> <td>Upparbetad men ej fakturerad intäkt</td><td>5 000</td></tr> <tr> <td>Upplysning om redovisningsprinciper</td><td></td></tr> </table>	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	Upplysning om redovisningsprinciper	
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														
Upplysning om redovisningsprinciper															

	<i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag på löpande räkning redovisas enligt huvudregeln.
<i>Tänk så här (alternativregeln)</i>	<u>Alternativregeln</u> Alternativregeln innebär att den faktiska faktureringen ligger till grund för redovisningen av intäkter. I resultaträkningen redovisas det som faktiskt fakturerats i posten Nettoomsättning. I balansräkningen redovisas inte någon fordran för utfört men ej fakturerat arbete.
<i>Redovisa så här i årsbokslutet (alternativregeln)</i>	<u>Alternativregeln</u> Resultaträkningen År 1 Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Nettoomsättning 20 000 Upplysning om redovisningsprinciper <i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag på löpande räkning redovisas enligt alternativregeln.
<i>Referenser</i>	Huvudregeln: Punkterna 6.15, 6.16, 6.18 och 19.4 Alternativregeln: Punkterna 6.15, 6.17, 6.18 och 19.4

6 e – Uppdrag till fast pris

<i>Förutsättningar</i>	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. 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. <table><tr><td>Anställd A</td><td>62 tim. à 220 kr</td><td>13 640 kr</td></tr><tr><td>Anställd B</td><td>29 tim. à 160 kr</td><td><u>4 640 kr</u></td></tr><tr><td></td><td></td><td>18 280 kr</td></tr><tr><td>Indirekta utgifter, 30 %</td><td></td><td>5 484 kr</td></tr><tr><td>Utgifter för resor</td><td></td><td><u>9 400 kr</u></td></tr><tr><td></td><td></td><td>33 164 kr</td></tr></table>	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
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)	<u>Huvudregeln (successiv vinstavräkning)</u> 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: <table> <tr> <td>Intäktsfört i resultaträkningen</td><td>44 640 kr</td></tr> <tr> <td>Fakturerat</td><td><u>-60 000 kr</u></td></tr> <tr> <td>Skuld</td><td>15 360 kr</td></tr> </table> År 2 är uppdraget färdigställt och resterande intäkter och kostnader redovisas.	Intäktsfört i resultaträkningen	44 640 kr	Fakturerat	<u>-60 000 kr</u>	Skuld	15 360 kr																						
Intäktsfört i resultaträkningen	44 640 kr																												
Fakturerat	<u>-60 000 kr</u>																												
Skuld	15 360 kr																												
Redovisa så här i årsbokslutet (huvudregeln)	<u>Huvudregeln</u> <table> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td>År 2</td></tr> <tr> <td>Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.</td><td></td></tr> <tr> <td>Nettoomsättning</td><td>45 360</td></tr> <tr> <td>Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.</td><td>45 360</td></tr> <tr> <td>Rörelsekostnader</td><td></td></tr> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>- 14 884</td></tr> <tr> <td>Personalkostnader</td><td>- 18 280</td></tr> <tr> <td>Summa rörelsekostnader</td><td>- 33 164</td></tr> <tr> <td>Rörelseresultat</td><td>12 196</td></tr> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 2 Kortfristiga skulder</td></tr> <tr> <td>Fakturerad men ej upparbetad intäkt</td><td>0</td></tr> <tr> <td>Upplysning om redovisningsprinciper</td><td></td></tr> <tr> <td><i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i></td><td></td></tr> <tr> <td>Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.</td><td></td></tr> </table>	Resultaträkningen	År 2	Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		Nettoomsättning	45 360	Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	45 360	Rörelsekostnader		Övriga externa kostnader	- 14 884	Personalkostnader	- 18 280	Summa rörelsekostnader	- 33 164	Rörelseresultat	12 196	Balansräkningen	31/12 år 2 Kortfristiga skulder	Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0	Upplysning om redovisningsprinciper		<i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i>		Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.	
Resultaträkningen	År 2																												
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.																													
Nettoomsättning	45 360																												
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	45 360																												
Rörelsekostnader																													
Övriga externa kostnader	- 14 884																												
Personalkostnader	- 18 280																												
Summa rörelsekostnader	- 33 164																												
Rörelseresultat	12 196																												
Balansräkningen	31/12 år 2 Kortfristiga skulder																												
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0																												
Upplysning om redovisningsprinciper																													
<i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i>																													
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.																													
Tänk så här (alternativregeln)	<u>Alternativregeln (färdigställandemetoden)</u> 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 i respektive år. Detta gör att resultatet år 1 blir 0 (ingen vinstavräkning) och år 2 redovisas hela vinsten från uppdraget.	
Redovisa så här i årsbokslutet (alternativregeln)	<u>Alternativregeln</u>	
	Resultaträkningen	År 2
	Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
	Nettoomsättning	90 000
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	-31 818
	Summa rörelseintäkter,	

	lagerförändringar m.m.	58 182	
	Rörelsekostnader		
	Övriga externa kostnader	-14 884	-
	Personalkostnader	-18 280	
	Summa rörelsekostnader	-33 164	
	Rörelseresultat	25 018	
	Balansräkningen	31/12 år 2	
	Kortfristiga skulder		
	Pågående arbete för annans räkning	0	
	Upplysning om redovisningsprinciper		
	<i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i>		
	Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.		
<i>Referenser</i>	Huvudregeln: Punkterna 6.15, 6.19, 6.20, 6.24 och 19.4		
	Alternativregeln: Punkterna 6.15, 6.25–6.27 och 19.4		

6 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden

<i>Förutsättningar</i>	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 uppdragsinkomster	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. <table> <tr> <td>Löneutgifter</td><td>12 600 kr</td></tr> <tr> <td>Övriga utgifter</td><td>15 850 kr</td></tr> <tr> <td>Indirekta utgifter</td><td><u>3 150 kr</u></td></tr> <tr> <td>Summa</td><td>31 600 kr</td></tr> </table> Företaget har delfakturerat kunden 60 000 kr.	Löneutgifter	12 600 kr	Övriga utgifter	15 850 kr	Indirekta utgifter	<u>3 150 kr</u>	Summa	31 600 kr
Löneutgifter	12 600 kr								
Övriga utgifter	15 850 kr								
Indirekta utgifter	<u>3 150 kr</u>								
Summa	31 600 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. <table> <tr> <td>Lönekostnader ($40\,000 \times 0,65$)</td><td>26 000 kr</td></tr> <tr> <td>Övriga kostnader ($20\,000 \times 0,65$)</td><td>13 000 kr</td></tr> </table>	Lönekostnader ($40\,000 \times 0,65$)	26 000 kr	Övriga kostnader ($20\,000 \times 0,65$)	13 000 kr				
Lönekostnader ($40\,000 \times 0,65$)	26 000 kr								
Övriga kostnader ($20\,000 \times 0,65$)	13 000 kr								

	Indirekta kostnader (10 000 × 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
Redovisa så här i årsbokslutet	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
	<i>Kortfristiga fordringar</i>
	Upparbetad men ej fakturerad intäkt 5 000
	Kortfristiga skulder
	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 13 900
	Upplysning om redovisningsprinciper
	<i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i>
	Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.
<i>Referenser</i>	Punkterna 6.15, 6.19, 6.20, 6.24 och 19.4

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)	<u>Huvudregeln</u> 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 årsbokslutet (huvudregeln)	<u>Huvudregeln</u> 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	

	<i>Kortfristiga fordringar</i> Upparbetad men ej fakturerad intäkt 1 056 000 Kortfristiga skulder Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 6 000 Upplysning om redovisningsprinciper <i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.
Tänk så här (alternativregeln)	<u>Alternativregeln</u> 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 årsbokslutet (alternativregeln)	<u>Alternativregeln</u> 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 <i>Varulager m.m.</i> Pågående arbete för annans räkning 1 050 000 Upplysning om redovisningsprinciper <i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.
<i>Referenser</i>	Huvudregeln: Punkterna 6.20, 6.22, 6.24 och 19.4 Alternativregeln: Punkterna 6.26, 6.27 och 19.4

6 h – Royalty

<i>Förutsättningar</i>	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).
<i>Tänk så här</i>	Ett royaltyavtal som innebär att företaget får ett fast belopp i ersättning för att någon nyttjar patentet är redovisningsmässigt jämförbart med ett hyresavtal.
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	I årsboksluten redovisas royaltyinkomsterna linjärt under avtalsperioden.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.29

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 årsbokslutet</i>	Provisionen ska intäktsredovisas hos återförsäljaren i det årsbokslut som upprättas närmast efter februari år 2. När årsbokslutet upprättas av återförsäljaren per den 31 december år 1 redovisas varken intäkt från eller fordran för de aktuella försäljningarna. Intäkten redovisas i stället i årsbokslutet för år 2.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.29

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 årsbokslutet</i>	I årsbokslutet 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 6.8

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.
<i>Tänk så här</i>	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.
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	I årsbokslutet 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.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.13

6 l – Näringsidkares uttag av varor ur företaget

<i>Förutsättningar</i>	En radio- och TV-handlare gör ett uttag av en TV. Inköpspriset är 6 250 kronor (inklusive ingående mervärdesskatt om 1 250 kronor). Försäljningsvärdet (marknadsvärdet) är 10 000 kronor (inklusive utgående mervärdesskatt 2 000 kronor).										
<i>Tänk så här</i>	Uttaget ska bokföras som en inkomst i företaget. Observera att krediteringen av försäljningskontot består av försäljningspriset exklusive mervärdesskatt (8 000) samt skillnaden mellan utgående moms i marknadsvärdet (2 000) och ingående moms i inköpspriset (1 250) = 750 kronor. I resultaträkningen finns nu det skattemässiga marknadsvärdet av uttaget.										
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Resultaträkningen <table> <tr> <td>Nettoomsättning</td> <td>8 750</td> </tr> </table> Balansräkningen <table> <tr> <td><u>Kortfristiga skulder</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Övriga skulder</td> <td>1 250</td> </tr> <tr> <td><u>Eget kapital</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Egna uttag</td> <td>- 10 000</td> </tr> </table>	Nettoomsättning	8 750	<u>Kortfristiga skulder</u>		Övriga skulder	1 250	<u>Eget kapital</u>		Egna uttag	- 10 000
Nettoomsättning	8 750										
<u>Kortfristiga skulder</u>											
Övriga skulder	1 250										
<u>Eget kapital</u>											
Egna uttag	- 10 000										
<i>Referenser</i>	15.5 och 15.7										

6 m – Gåva till visst ändamål under flera år

Förutsättningar	En förening 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 har överlämnats på sakrättsligt bindande sätt (punkt 6.29). Utgifterna för lägret redovisas som kostnad det räkenskapsår de uppstår (punkt 7.8). Den del av gåvorna som inte används under räkenskapsåret ingår i årets överskott och blir därmed en del av eget kapital i posten Årets överskott (punkt 4.6). De får inte redovisas i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till (punkt 3.5). Om föreningen vill särredovisa ändamålsbestämda medel kan det göras i en upplysning, t.ex. en not till eget kapital. Notan utformas så att den passar föreningens informationsbehov.																										
Redovisa så här i årsbokslutet	<table><tr><td colspan="2">Balansräkning</td></tr><tr><td><u>Eget kapital</u></td><td>Not 1</td></tr><tr><td>Balanserat överskott</td><td>700 000</td></tr><tr><td>Årets överskott</td><td>125 000</td></tr><tr><td colspan="2">Resultaträkning</td></tr><tr><td>Gåvor</td><td>200 000</td></tr><tr><td>Verksamhetskostnader</td><td>– 100 000</td></tr><tr><td colspan="2">Not 1 Ändamålsbestämda medel inom eget kapital</td></tr><tr><td colspan="2">I eget kapital ingår ändamålsbestämda medel med 600 000 kr avsedda för föreningens årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar.</td></tr><tr><td>Belopp vid årets ingång</td><td>500 000</td></tr><tr><td>Tillkommande gåvor</td><td>200 000</td></tr><tr><td>Årets användning</td><td>– 100 000</td></tr><tr><td>Belopp vid årets utgång</td><td>600 000</td></tr></table>	Balansräkning		<u>Eget kapital</u>	Not 1	Balanserat överskott	700 000	Årets överskott	125 000	Resultaträkning		Gåvor	200 000	Verksamhetskostnader	– 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
Balansräkning																											
<u>Eget kapital</u>	Not 1																										
Balanserat överskott	700 000																										
Årets överskott	125 000																										
Resultaträkning																											
Gåvor	200 000																										
Verksamhetskostnader	– 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 3.5, 4.6, 6.29 och 7.8.
------------	-----------------------------------

6 n – Medlemsavgifter

Föresättningar	En 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 (se punkt 6.29). 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 bokslutet 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 (se punkt 9.3).		
Redovisa så här i årsbokslutet	År 1 Balansräkning <table> <tr> <td>Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter</td><td>2 000 000</td></tr> </table>	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2 000 000
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2 000 000		
Referenser	Punkterna 6.29 och 9.3		

6 o – Medlemsavgifter som till viss del avser riksorganisation

Föresättningar	I medlemsavgiften till en lokalförening ingår även medlemsavgift till riksorganisationen. Under räkenskapsåret har föreningen fått in 2 800 000 kr i medlemsavgifter som avser året, varav 700 000 kr avser riksorganisationen.				
Tänk så här	Inkomst är endast det som föreningen tar emot för egen räkning (se punkt 6.2). Av inbetalda medlemsavgifter ska 700 000 kr betalas vidare till riksorganisationen. Föreningen redovisar därför 2100 000 kr som inkomst. Den del som ska betalas vidare till riksorganisationen redovisas som skuld. Medlemsavgifterna redovisas som intäkt fördelat över den period de avser (se punkt 6.29).				
Redovisa så här i årsbokslutet	Resultaträkningen <table> <tr> <td>Medlemsavgifter</td><td>2 100 000</td></tr> </table> Balansräkningen <table> <tr> <td>Övriga skulder</td><td>700 000</td></tr> </table>	Medlemsavgifter	2 100 000	Övriga skulder	700 000
Medlemsavgifter	2 100 000				
Övriga skulder	700 000				
Referenser	Punkterna 4.11, 6.2 och 6.29				

--	--

6 p – Gåva i form av fastighet

<i>Förutsättningar</i>	En 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.						
<i>Tänk så här</i>	Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens anskaffningsvärde enligt punkt 9.11 (se punkt 6.7). 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. (Se punkt 9.11). Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning (punkt 10.10). 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 (se punkt 6.29). 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 (se punkt 9.3).						
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen <table> <tr> <td>Gåvor</td><td>1 662 500</td></tr> <tr> <td>Avskrivningar</td><td>-19 950</td></tr> </table> Balansräkningen <table> <tr> <td>Byggnader och mark</td><td>1 642 550</td></tr> </table> Upplysning om redovisningsprinciper <i>Avskrivning</i> Tillämpad avskrivningstid: <i>Byggnader 50 år</i> Upplysning till balansräkningen <i>Byggnader och mark</i>	Gåvor	1 662 500	Avskrivningar	-19 950	Byggnader och mark	1 642 550
Gåvor	1 662 500						
Avskrivningar	-19 950						
Byggnader och mark	1 642 550						

	Anskaffningsvärde 1 662 500
<i>Referenser</i>	Punkterna 4.11, 6.7, 6.29, 9.11, 10.18, 10.19, 10.22, 10.28, 19.3 och 19.5

6 q – Intäkt av bidrag

<i>Förutsättningar</i>	En förening får i september år 1 ett bidrag på 2 500 000 kr från sitt riksförbund för ett projekt som ska pågå från 1 oktober år 1 till 31 mars år 2. Föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för stödet och att kostnaderna för projektet kommer att fördela sig linjärt över projektiden.								
<i>Tänk så här</i>	Ett bidrag ska enligt punkt 6.38 redovisas på samma sätt som ett offentligt stöd. Eftersom föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget ska det redovisas som intäkt (se punkterna 6.30 och 6.31). Ett offentligt stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det är kostnaderna avser. Avser stödet kostnader under flera räkenskapsår ska stödet fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår. (Se punkt 6.32.) Ett bidrag som erhålls till föreningens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag (se punkt 6.38). Föreningen redovisar 1 250 000 kr ($2\,500\,000 \times 3/6$) som intäkt år 1. Den del som hänför sig till år 2 redovisas som övrig skuld.								
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	<table> <tr> <td>Balansräkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Övriga skulder</td><td>1 250 000</td></tr> <tr> <td>Resultaträkning</td><td></td></tr> <tr> <td>Bidrag</td><td>1 250 000</td></tr> </table>	Balansräkning		Övriga skulder	1 250 000	Resultaträkning		Bidrag	1 250 000
Balansräkning									
Övriga skulder	1 250 000								
Resultaträkning									
Bidrag	1 250 000								
<i>Referenser</i>	Punkterna 4.11, 6.30–6.32, och 6.38								

Exempel till kapitel 7 – Rörelsekostnader

7 a – Försäkringskostnad

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag betalar en årspremie för att ha sitt lager försäkrat. Premien erläggs den 31 augusti varje år. År 1, 2 och 3 betalades 50 000 kr, 54 000 kr respektive 60 000 kr. Årsbokslutet upprättas per 31 december.
------------------------	---

<i>Tänk så här</i>	Företaget kommer att varje år betala försäkringspremien och har inte anledning tro att premien kommer att variera med mer än 20 % mellan åren varför förenklingsregeln kan användas. Räenskapsårets kostnad blir det fakturerade beloppet. Alternativt kan företaget välja att periodisera utgiften enligt punkt 7.12. I årsbokslutet 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.										
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	<u>Vid tillämpning av förenklingsregeln</u> Resultaträkningen År 1 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-50 000</td></tr> </table> År 2 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-54 000</td></tr> </table> År 3 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-60 000</td></tr> </table> I balansräkningen redovisas inte något. <u>Utan tillämpning av förenklingsregeln</u> Resultaträkningen År 1 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-16 667</td></tr> </table> År 2 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-51 333</td></tr> </table>	Övriga externa kostnader	-50 000	Övriga externa kostnader	-54 000	Övriga externa kostnader	-60 000	Övriga externa kostnader	-16 667	Övriga externa kostnader	-51 333
Övriga externa kostnader	-50 000										
Övriga externa kostnader	-54 000										
Övriga externa kostnader	-60 000										
Övriga externa kostnader	-16 667										
Övriga externa kostnader	-51 333										

	År 3 Övriga externa kostnader -56 000 Balansräkningen År 1 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 33 333 År 2 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 36 000 År 3 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 40 000
Referenser	Förenklingsregeln: Punkt 7.11 Utan förenklingsregeln: Punkterna 7.8 och 7.12

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. Årsbokslutet 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 årsbokslutet	<u>Vid tillämpning av förenklingsregeln</u> Resultaträkningen År 1 Övriga externa kostnader -30 000 År 2 Övriga externa kostnader -60 000

<i>År 3</i>	
Övriga externa kostnader	-60 000
<i>År 4</i>	
Övriga externa kostnader	-30 000
I balansräkningen redovisas eventuell obetald leverantörsskuld.	
<u>Utan tillämpning av förenklingsregeln</u>	
Resultaträkningen	
<i>År 1</i>	
Övriga externa kostnader	-25 000
<i>År 2</i>	
Övriga externa kostnader	-60 000
<i>År 3</i>	
Övriga externa kostnader	-60 000
<i>År 4</i>	
Övriga externa kostnader	-35 000
I balansräkningen redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:	
<i>År 1</i>	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000
<i>År 2</i>	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000
<i>År 3</i>	

	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 5 000
<i>Referenser</i>	Förenklingsregeln: Punkt 7.11 Utan förenklingsregeln: 7.8 och 7.12

7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift

<i>Förutsättningar</i>	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 (förstgångshyra) på 36 000 kr. Årsbokslutet upprättas per 31 december.				
<i>Tänk så här</i>	Utgiften för månadsdebiteringarna periodiseras på vanligt sätt. Eftersom bilen leasas 5 månader första året blir kostnaden 20 000 kr ($5 \times 4\,000$). 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.				
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen År 1 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-25 000</td></tr> </table> År 2 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-60 000</td></tr> </table> År 3	Övriga externa kostnader	-25 000	Övriga externa kostnader	-60 000
Övriga externa kostnader	-25 000				
Övriga externa kostnader	-60 000				

	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 7.7 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. Årsbokslutet 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 årsbokslutet 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 årsbokslutet	<u>Vid tillämpning av förenklingsregeln</u> Resultaträkningen År 1 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-23 000</td></tr> </table> År 2 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-23 000</td></tr> </table> I balansräkningen redovisas inte något. <u>Utan tillämpning av förenklingsregeln</u> Resultaträkningen År 1 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-11 750</td></tr> </table> År 2 <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-23 000</td></tr> </table> Balansräkningen År 1 <table> <tr> <td>Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter</td><td>11 250</td></tr> </table> År 2 <table> <tr> <td>Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter</td><td>11 250</td></tr> </table>	Övriga externa kostnader	-23 000	Övriga externa kostnader	-23 000	Övriga externa kostnader	-11 750	Övriga externa kostnader	-23 000	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250
Övriga externa kostnader	-23 000												
Övriga externa kostnader	-23 000												
Övriga externa kostnader	-11 750												
Övriga externa kostnader	-23 000												
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250												
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250												
Referenser	Förenklingsregeln: Punkterna 7.11 och 7.12												

	Utan förenklingsregeln: Punkterna 7.8 och 7.12
--	--

7 e – Personalkostnader

<i>Förutsättningar</i>	Enligt anställningsvillkoren får de anställda 10 % av företagets rörelseresultat 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. Årsbokslut upprättas per 31 december. Årsbokslutet blir klart i mitten av februari. Rörelseresultatet uppgår till 1 212 740 kr före beräkning av bonus och provision. De anställda har sålt för 5 243 595 kr i december.										
<i>Tänk så här</i>	Provisionen är ännu inte utbetald när årsbokslutet upprättas. Provisionen baseras på försäljning under december det räkenskapsår för vilket årsbokslutet 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.										
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	<table> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td>År 1</td></tr> <tr> <td>Rörelsekostnader</td><td></td></tr> <tr> <td>Personalkostnader</td><td>-168 466</td></tr> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 1</td></tr> <tr> <td>Kortfristiga skulder</td><td></td></tr> </table>	Resultaträkningen	År 1	Rörelsekostnader		Personalkostnader	-168 466	Balansräkningen	31/12 år 1	Kortfristiga skulder	
Resultaträkningen	År 1										
Rörelsekostnader											
Personalkostnader	-168 466										
Balansräkningen	31/12 år 1										
Kortfristiga skulder											

	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	168 466
<i>Referenser</i>	Punkt 7.11	

Exempel till kapitel 9 – Tillgångar

9 a – Omklassificering av en tillgång

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag som handlar med personbilar köper år 1 en bil för 175 000 kr. Den 31 december år 1 finns bilen i företagets lager och har ett beräknat nettoförsäljningsvärde på 210 000 kr. I mars år 2 beslutar företaget att behålla bilen för att använda den som tjänstebil. Nyttjandeperioden fastställs till 5 år enligt punkt 10.26 (förenklingsregel).	
<i>Tänk så här</i>	Den 31 december år 1 ingår bilen i företagets lager och värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, dvs. 175 000 kr. I mars år 2 ändrar företaget avsikten med bilinnehavet varför den ska omklassificeras till anläggningstillgång. Bilens redovisade värde i årsbokslutet år 1 blir anskaffningsvärdet år 2. Enligt punkt 10.22 får företaget skriva av 35 000 kr (175 000/5) trots att bilen inte använts hela året.	
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen Rörelsekostnader Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar Balansräkningen <i>Materiella anläggningstillgångar</i> Inventarier, verktyg och installationer	År 2 -35 000 31/12 år 2 140 000

	<i>Varulager m.m.</i> Färdiga varor och handelsvaror 0 Upplysning om redovisningsprinciper <i>Avskrivning</i> Tillämpad avskrivningstid: Inventarier, verktyg och installationer 5 år Upplysning till balansräkningen <i>Inventarier, verktyg och installationer</i> Anskaffningsvärde 175 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 9.5, 9.7, 10.22, 10.26, 12.4 och 19.3

9 b – En tillgång som används både i företaget och privat

<i>Förutsättningar</i>	En byggnadsentreprenör köper en husvagn för 200 000 kronor exklusive mer- värdesskatt för att använda den under de närmaste 5 åren för övernattning vid arbete utanför verksamhetsorten. Företagaren uppskattar det privata nyttjandet till 25 %, och resten av tiden ska den användas i företaget.
<i>Tänk så här</i>	Tillgången ska inte helt eller i allt väsentligt användas i företaget och den är inte heller någon "kärntillgång" i verksamheten. Företaget kan därför välja om hus- vagnen ska bokföras i företaget eller inte. Om företaget bokför husvagnen i företaget så ska anskaffningsutgiften dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Övriga löpande utgifter som kan hänföras till husvagnen dras likaså av i företaget. När företagaren använder husvagnen privat, behandlas detta som en uthyrning till utomstående. Denna uthyrning ska då bokföras på ett intäktskonto och mot- konteras eget kapital (uttag). I vissa fall ska företaget dessutom redovisa mer- värdesskatt. Hyresbeloppets storlek bestäms utifrån en marknadsvärdering av den användning det är fråga om.
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	Resultaträkningen Rörelsekostnader

	Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar -40 000 Balansräkningen <i>Materiella anläggningstillgångar</i> Inventarier, verktyg och installationer 160 000 Upplysning om redovisningsprinciper <i>Avskrivning</i> Tillämpad avskrivningstid: Inventarier, verktyg och installationer 5 år Upplysning till balansräkningen <i>Inventarier, verktyg och installationer</i> Anskaffningsvärde 200 000
<i>Referenser</i>	9.16, 9.17, 10.9, 10.18, 10.19, 10.22, 10.24, 10.26, 19.3 och 19.5

Exempel till kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag förvärvar 1 juli år 1 en fastighet för 1 000 000 kr (inklusive utgift för lagfart). 200 000 kr betalas kontant och 800 000 kr finansieras med ett amorteringsfritt banklån med 4,5 % ränta som betalas 31 december och 30 juni. Taxeringsvärdet uppgår till 600 000 kr varav 150 000 kr avser mark. Byggnadens nyttjandeperiod är 40 år. Skattemässigt är byggnaden ett hyreshus och värdeminskningssavdrag får göras med 2 % per år. Årsbokslut upprättas per 31 december.
<i>Tänk så här</i>	Anskaffningsvärdet på byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvär-

	dets fördelning. Utgiften för lagfarten hänförs till fastighetsköpet och ska redovisas på mark och byggnad enligt samma fördelning. Anskaffningsvärdet för mark blir därför 250 000 kr ($150\,000/600\,000 \times 1\,000\,000$) och anskaffningsvärdet för byggnaden 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 18 750 kr ($750\,000/40$) varje år. Företaget har också möjlighet beräkna avskrivningen i överensstämmelse med Skatteverkets allmänna råd. Det innebär att avskrivning årligen kan ske med 15 000 kr ($750\,000 \times 0,02$). 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 7 500 kr ($750\,000 \times 0,02 \times 6/12$). För att inte behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen väljer företaget att skriva av med samma belopp som i deklarationen. Mark ska inte skrivas av.												
Redovisa så här i årsbokslutet	<table> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td>År 1</td></tr> <tr> <td>Rörelsekostnader</td><td></td></tr> <tr> <td>Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar</td><td>-7 500</td></tr> <tr> <td>Finansiella poster</td><td></td></tr> <tr> <td>Räntekostnader och liknande resultatposter</td><td>-18 000</td></tr> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 1</td></tr> </table>	Resultaträkningen	År 1	Rörelsekostnader		Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-7 500	Finansiella poster		Räntekostnader och liknande resultatposter	-18 000	Balansräkningen	31/12 år 1
Resultaträkningen	År 1												
Rörelsekostnader													
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-7 500												
Finansiella poster													
Räntekostnader och liknande resultatposter	-18 000												
Balansräkningen	31/12 år 1												

	<i>Materiella anläggningstillgångar</i> Byggnader och mark 992 500 Långfristiga skulder Övriga skulder till kreditinstitut 800 000 Upplysning om redovisningsprinciper <i>Avskrivning</i> Tillämpad avskrivningstid: Byggnader 50 år Upplysning till balansräkningen <i>Byggnader och mark</i> Anskaffningsvärde 1 000 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 10.9, 10.18, 10.22, 10.28, 10.30, 19.3 och 19.5

10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil

<i>Förutsättningar</i>	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).
<i>Tänk så här</i>	Både det som betalas till leasegivaren och det som finns kvar i företags 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 10.26

	kan hänsyn inte tas till det uppskattade restvärdet (se punkt 10.24). Företaget skriver därför av bilen med 52 800 kr varje år.
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen Rörelsekostnader Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar -52 800 Balansräkningen <i>Materiella anläggningstillgångar</i> Inventarier, verktyg och installationer 211 200 Upplysning om redovisningsprinciper <i>Avskrivning</i> Tillämpad avskrivningstid: Inventarier, verktyg och installationer 5 år Upplysning till balansräkningen <i>Inventarier, verktyg och installationer</i> Anskaffningsvärde 264 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 10.11, 10.22, 10.24, 10.26, 19.3 och 19.5

10 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2

<i>Förutsättningar</i>	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.
<i>Tänk så här</i>	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 räkenskapsenlig 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 årsbokslutet	<table><tr><td>Resultaträkningen</td><td colspan="2">År 2</td></tr><tr><td>Rörelsekostnader</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar</td><td>-300 000</td><td>0</td></tr><tr><td>Bokslutsdispositioner</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Förändring av överavskrivningar</td><td>-78 000</td><td></td></tr><tr><td>Balansräkningen</td><td colspan="2">31/12 år 2</td></tr><tr><td><i>Materiella anläggningstillgångar</i></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Maskiner och andra tekniska anläggningar</td><td>1 500 000</td><td></td></tr><tr><td>Obeskattade reserver</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Ackumulerade överavskrivningar</td><td>618 000</td><td></td></tr><tr><td>Upplysning om redovisningsprinciper</td><td></td><td></td></tr><tr><td><i>Avskrivning</i></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Tillämpad avskrivningstid:</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Maskiner och andra tekniska anläggningar</td><td>6 år</td><td></td></tr></table>	Resultaträkningen	År 2		Rörelsekostnader			Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-300 000	0	Bokslutsdispositioner			Förändring av överavskrivningar	-78 000		Balansräkningen	31/12 år 2		<i>Materiella anläggningstillgångar</i>			Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 500 000		Obeskattade reserver			Ackumulerade överavskrivningar	618 000		Upplysning om redovisningsprinciper			<i>Avskrivning</i>			Tillämpad avskrivningstid:			Maskiner och andra tekniska anläggningar	6 år	
Resultaträkningen	År 2																																										
Rörelsekostnader																																											
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-300 000	0																																									
Bokslutsdispositioner																																											
Förändring av överavskrivningar	-78 000																																										
Balansräkningen	31/12 år 2																																										
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>																																											
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 500 000																																										
Obeskattade reserver																																											
Ackumulerade överavskrivningar	618 000																																										
Upplysning om redovisningsprinciper																																											
<i>Avskrivning</i>																																											
Tillämpad avskrivningstid:																																											
Maskiner och andra tekniska anläggningar	6 år																																										

	Upplysning till balansräkningen <i>Maskiner och andra tekniska anläggningar</i> Anskaffningsvärde 1 800 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 9.2, 10.18, 10.22, 19.3 och 19.5

10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång

<i>Förutsättningar</i>	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.												
<i>Tänk så här</i>	En tillkommande aktiverad utgift är inte en separat avskrivningsenhet. Medför en investering i en produktionsutrustning att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs ska det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden. <table> <tr> <td>Redovisat värde 1/1 år 4</td><td>400 000</td></tr> <tr> <td>Förbättring år 4</td><td><u>500 000</u></td></tr> <tr> <td>Avskrivningsunderlag</td><td>900 000</td></tr> </table> Avskrivningen år 4 är 150 000 kr (900 000/6).	Redovisat värde 1/1 år 4	400 000	Förbättring år 4	<u>500 000</u>	Avskrivningsunderlag	900 000						
Redovisat värde 1/1 år 4	400 000												
Förbättring år 4	<u>500 000</u>												
Avskrivningsunderlag	900 000												
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	<table> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td>År 4</td></tr> <tr> <td>Rörelsekostnader</td><td></td></tr> <tr> <td>Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar</td><td>-150 000</td></tr> </table> <table> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 4</td></tr> <tr> <td><i>Materiella anläggningstillgångar</i></td><td></td></tr> <tr> <td>Maskiner och andra tekniska anläggningar</td><td>750 000</td></tr> </table>	Resultaträkningen	År 4	Rörelsekostnader		Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-150 000	Balansräkningen	31/12 år 4	<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		Maskiner och andra tekniska anläggningar	750 000
Resultaträkningen	År 4												
Rörelsekostnader													
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-150 000												
Balansräkningen	31/12 år 4												
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>													
Maskiner och andra tekniska anläggningar	750 000												

	Upplysning om redovisningsprinciper <i>Avskrivning</i> Tillämpad avskrivningstid: Maskiner och andra tekniska anläggningar 6 år Upplysning till balansräkningen <i>Maskiner och andra tekniska anläggningar</i> Anskaffningsvärde 1 500 000
<i>Referenser</i>	Punkt 10.21, 19.3 och 19.5

10 e – Återföring av en nedskrivning

<i>Förutsättningar</i>	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 pga. 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.
<i>Tänk så här</i>	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 redovisat 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 -1 000 000 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).
Redovisa så här i årsredovisningen årsbokslutet	Resultaträkningen År 9 Rörelsekostnader Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar 300 000 Balansräkningen 31/12 år 9 <i>Materiella anläggningstillgångar</i> Byggnader och mark 1 100 000 Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper <i>Avskrivning</i> Tillämpad avskrivningstid:

	Byggnader och mark	20 år
	Tilläggsupplysning till balansräkningen	
	<i>Byggnader och mark</i>	
	Anskaffningsvärde	2 000 000
<i>Referenser</i>	Punkt 10.21, 10.36, 10.38, 19.3 och 19.5	

10 f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde

<i>Förutsättningar</i>	En 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.	
<i>Tänk så här</i>	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 (se punkt 10.10). 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.	
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen Avskrivningar -120 000 Balansräkningen 31/12 år 1 <i>Materiella anläggningstillgångar</i> Byggnader och mark 8 880 000 Upplysning om redovisningsprinciper <i>Avskrivning</i> Tillämpad avskrivningstid: Byggnader 50 år Upplysning till balansräkningen <i>Byggnader och mark</i>	

	Anskaffningsvärde	9 000 000
<i>Referenser</i>	Punkt 10.10.	

Exempel till kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

11 a – Noterade aktier, värdeuppgång

Förutsättningar	För enskild näringsverksamhet kan innehav av aktier endast förekomma i mycket sällsynta fall, se punkten 9.17. 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.				
Tänk så här	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.				
Redovisa så här i årsbokslutet	Balansräkningen <i>Finansiella anläggningstillgångar</i> <table><tr><td>Andra långfristiga värdepappersinnehav</td><td>92 000</td></tr></table> Upplysning till balansräkningen <i>Andra långfristiga värdepappersinnehav</i> <table><tr><td>Anskaffningsvärde</td><td>92 000</td></tr></table>	Andra långfristiga värdepappersinnehav	92 000	Anskaffningsvärde	92 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	92 000				
Anskaffningsvärde	92 000				
Referenser	Punkt 11.5, 11.6 och 11.20				

11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning

<i>Förutsättningar</i>	För enskild näringsverksamhet kan innehav av aktier endast förekomma i mycket sällsynta fall, se punkten 9.17. 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 årsbokslutet</i>	Resultaträkningen Finansiella poster Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 5 000 Balansräkningen <i>Finansiella anläggningstillgångar</i> Andra långfristiga värdepappersinnehav 55 000 Upplysning till balansräkningen <i>Andra långfristiga värdepappersinnehav</i> Anskaffningsvärde 55 000
<i>Referenser</i>	Punkt 11.7

11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring

<i>Förutsättningar</i>	För enskild näringsverksamhet kan innehav av aktier endast förekomma i mycket sällsynta fall, se punkten 9.17. 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.
<i>Tänk så här</i>	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

	innehär. Totalt innehär företaget 3 500 aktier (500 + 2 000 + 1 000). Anskaffningsvärdet beräknas på följande sätt: <table><tr><th>Tidpunkt</th><th>Antal aktier</th><th>Pris</th><th>Totalt anskaffningsvärde</th></tr><tr><td>5 mars</td><td>500</td><td>23</td><td>11 500</td></tr><tr><td>7 maj</td><td>2 000</td><td>27</td><td>54 000</td></tr><tr><td>29 juni</td><td>1 000</td><td>29</td><td>29 000</td></tr><tr><td>Totalt värde</td><td>3 500</td><td></td><td>94 500</td></tr></table> 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).	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
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																		
Redovisa så här i årsbokslutet	Resultaträkningen Finansiella poster Resultat från övriga finansiella <table><tr><td>anläggningstillgångar</td><td>12 000</td></tr></table> Balansräkningen <i>Finansiella anläggningstillgångar</i> <table><tr><td>Andra långfristiga värdepappersinnehav</td><td>54 000</td></tr></table> Upplysning till balansräkningen Andra långfristiga värdepappersinnehav <table><tr><td>Anskaffningsvärde</td><td>54 000</td></tr></table>	anläggningstillgångar	12 000	Andra långfristiga värdepappersinnehav	54 000	Anskaffningsvärde	54 000														
anläggningstillgångar	12 000																				
Andra långfristiga värdepappersinnehav	54 000																				
Anskaffningsvärde	54 000																				
Referenser	Punkt 11.11																				

<i>Förutsättningar</i>	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. Årsbokslutet upprättas per 31 december.				
<i>Tänk så här</i>	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.				
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen Finansiella poster Resultat från övriga finansiella <table> <tr> <td>anläggningstillgångar</td><td>23 333</td></tr> </table> Balansräkningen <i>Finansiella anläggningstillgångar</i> Andra långfristiga värdepappersinnehav 1 000 000 Upplysning till balansräkningen Andra långfristiga värdepappersinnehav <table> <tr> <td>Anskaffningsvärde</td><td>1 000 000</td></tr> </table>	anläggningstillgångar	23 333	Anskaffningsvärde	1 000 000
anläggningstillgångar	23 333				
Anskaffningsvärde	1 000 000				
<i>Referenser</i>	Punkt 11.8				

11 e – Statsobligation, köpt till överkurs

<i>Förutsättningar</i>	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.
<i>Tänk så här</i>	Obligationens anskaffningsvärde är 1 040 000 kr. Det redovisade värdet på obligationen ska under de fyra åren, från anskaffningstidpunkten till inlösen-tidpunkten, 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 hur överkursen på 40 000 kr ska fördelas. Kommenta-ren till punkt 11.13 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.
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen År 3 Finansiella poster Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 40 000 Balansräkningen <i>Finansiella anläggningstillgångar</i> Andra långfristiga värde- pappersinnehav 1 020 000 Upplysning till balansräkningen <i>Andra långfristiga värdepappersinnehav</i> Anskaffningsvärde 1 040 000
<i>Referenser</i>	Punkt 11.13

11 f – Nollkupongsobligation

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag köper 1 juli år 1 en s.k. nollkupongare. Kvarvarande löptid på obli-gationen är 3 år, nominellt värde 1 000 000 kr och inköpspriset 820 000 kr.
------------------------	---

	Årsbokslutet upprättas per 31 december.																						
<i>Tänk så här</i>	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 11.13 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 årsbokslutet år 1 ska anskaffningsvärdet ökas med 30 000 kr (60 000 × 6/12).																						
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	<table> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td>År 1</td></tr> <tr> <td>Finansiella poster</td><td></td></tr> <tr> <td>Resultat från övriga finansiella</td><td></td></tr> <tr> <td>anläggningstillgångar</td><td>30 000</td></tr> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 1</td></tr> <tr> <td><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></td><td></td></tr> <tr> <td>Andra långfristiga värde-</td><td></td></tr> <tr> <td>pappersinnehav</td><td>850 000</td></tr> <tr> <td>Upplysning till balansräkningen</td><td></td></tr> <tr> <td><i>Andra långfristiga värdepappersinnehav</i></td><td></td></tr> <tr> <td>Anskaffningsvärde</td><td>820 000</td></tr> </table>	Resultaträkningen	År 1	Finansiella poster		Resultat från övriga finansiella		anläggningstillgångar	30 000	Balansräkningen	31/12 år 1	<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		Andra långfristiga värde-		pappersinnehav	850 000	Upplysning till balansräkningen		<i>Andra långfristiga värdepappersinnehav</i>		Anskaffningsvärde	820 000
Resultaträkningen	År 1																						
Finansiella poster																							
Resultat från övriga finansiella																							
anläggningstillgångar	30 000																						
Balansräkningen	31/12 år 1																						
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>																							
Andra långfristiga värde-																							
pappersinnehav	850 000																						
Upplysning till balansräkningen																							
<i>Andra långfristiga värdepappersinnehav</i>																							
Anskaffningsvärde	820 000																						
<i>Referenser</i>	Punkt 11.13																						

11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr

<i>Förutsättningar</i>	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
<i>Tänk så här</i>	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.			
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Resultaträkningen År 2 Finansiella poster Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar -100 000 Balansräkningen 31/12 år 2 <i>Finansiella anläggningstillgångar</i> Andelar i koncernföretag 0 Fordringar hos koncernföretag 100 000 Andra långfristiga värdepappersinnehav 100 000			

	Upplysning till balansräkningen Andra långfristiga värdepappersinnehav Anskaffningsvärde 300 000
Referenser	Punkterna 11.5, 11.17 och 20.9

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
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 årsbokslutet	Resultaträkningen		År 2	
	Finansiella poster			

	Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar -30 000 * framgår inte av exemplet. Balansräkningen 31/12 år 2 <i>Finansiella anläggningstillgångar</i> Andelar i koncernföretag 90 000 Fordringar hos koncernföretag 90 000 Andra långfristiga värdepappersinnehav 90 000 Upplysning till balansräkningen <i>Andra långfristiga värdepappersinnehav</i> Anskaffningsvärde 300 000
Referenser	Punkterna 11.17 och 20.9

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

	<table><tr><td>Fordringar hos koncernföretag</td><td>100</td><td>100</td><td></td><td>0</td></tr><tr><td>Andra långfristiga värdepappersinnehav</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Aktier 1 i portföljen</td><td>50</td><td>10</td><td>-40</td><td></td></tr><tr><td>Aktier 2 i portföljen</td><td>50</td><td>80</td><td>+30</td><td></td></tr><tr><td>Aktier 3 i portföljen</td><td>50</td><td>40</td><td>-10</td><td></td></tr><tr><td>Summa värdepappersportfölj</td><td>150</td><td>130</td><td></td><td>-20</td></tr><tr><td>Andra långfristiga fordringar</td><td>220</td><td>220</td><td></td><td>0</td></tr></table>	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
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																																
<i>Tänk så här</i>	Finansiella anläggningstillgångar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som <i>en</i> tillgång. Aktierna i DB 1 och DB 2 skrivs ned individuellt och värdepappersportföljen kollektivt.																																			
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	<table><tr><td>Resultaträkningen</td><td>År 2</td></tr><tr><td>Finansiella poster</td><td></td></tr><tr><td>Nedskrivningar av finansiella anläggnings-</td><td></td></tr><tr><td>tillgångar och kortfristiga placeringar</td><td>-100 000</td></tr><tr><td>* framgår inte av exemplet.</td><td></td></tr><tr><td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 2</td></tr><tr><td><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></td><td></td></tr><tr><td>Andelar i koncernföretag</td><td>120 000</td></tr></table>				Resultaträkningen	År 2	Finansiella poster		Nedskrivningar av finansiella anläggnings-		tillgångar och kortfristiga placeringar	-100 000	* framgår inte av exemplet.		Balansräkningen	31/12 år 2	<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		Andelar i koncernföretag	120 000																
Resultaträkningen	År 2																																			
Finansiella poster																																				
Nedskrivningar av finansiella anläggnings-																																				
tillgångar och kortfristiga placeringar	-100 000																																			
* framgår inte av exemplet.																																				
Balansräkningen	31/12 år 2																																			
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>																																				
Andelar i koncernföretag	120 000																																			

	Fordringar hos koncernföretag	100 000
	Andra långfristiga värdepappersinnehav	130 000
	Andra långfristiga fordringar	220 000
	Upplysning till balansräkningen	
	Anskaffningsvärde Finansiella	
	anläggningstillgångar	År 2
	Andelar i koncernföretag	200 000
	Fordringar hos koncernföretag	100 000
	Andra långfristiga värdepappersinnehav	150 000
	Andra långfristiga fordringar	220 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 11.17 och 20.9	

Exempel till kapitel 12 – Varulager

12 a – Värdering av egentillverkade varor

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag tillverkar två olika produkter, A och B. I förkalkylen uppskattas kostnaderna för att tillverka produkterna enligt följande:	
	Lönekostnad	150 kr/tim inkl. arbetsgivaravgifter
	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
	Arbets tid: 2 tim/st	6 tim/st

	Företaget uppskattar de fasta omkostnaderna enligt följande: <table border="1"> <tr> <td>Tillverkningsomkostnad</td><td>600 000 kr (tjänstemannalön, avskrivningar, övriga indirekta tillverkningskostnader)</td></tr> <tr> <td>Administrationsomkostnad</td><td>300 000 kr (ekonomipersonal, försäkring, lokalhyra)</td></tr> <tr> <td>Försäljningsomkostnad</td><td>400 000 kr (broschyrer, reklam, säljfunktion)</td></tr> <tr> <td>Årsarbetstid i produktionen</td><td>20 000 timmar fördelat på 4 000 A-produkter och 2 000 B-produkter</td></tr> </table> 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 är 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.	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
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								
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). <i>Förkalkyl</i> 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>	<u>$30 \text{ kr/tim} \times 2 \text{ tim/st} =$</u>	<u>60 kr</u>
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>	<u>$30 \text{ kr/tim} \times 6 \text{ tim/st} =$</u>	<u>180 kr</u>
Anskaffningsvärde		1 380 kr
Nettoförsäljningsvärde		
Nettoförsäljningsvärdet innebär att det bestämda försäljningsvärdet ska minskas med kostnader som direkt kan hänföras till försäljningen (försäljningssärkostnaden). Med försäljningssärkostnad avses varurabatter, bonus, provisioner etc. Företaget har gjort vissa antaganden (se förutsättningar) avseende försäljningen.		
Nettoförsäljningsvärdet per produkt:		
Produkt A		
Försäljningspris		1 000 kr
<u>Provision återförsäljare, 3 %</u>		<u>-30 kr</u>
Nettoförsäljningsvärde		970 kr
Produkt B		
Försäljningspris		1 450 kr

	<u>Provision återförsäljare, 6 %</u> -87 kr Nettoförsäljningsvärde 1 363 kr Varulagrets värde Varulagret ska värderas <i>post för post</i> 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 årsbokslutet beräknas enligt följande: <table> <tr> <td></td><td>Produkt A</td></tr> <tr> <td>Anskaffningsvärde</td><td>840 kr</td></tr> <tr> <td><u>Antal produkter</u></td><td><u>180 st</u></td></tr> <tr> <td>Varulagervärde A</td><td>151 200 kr</td></tr> </table> <table> <tr> <td></td><td>Produkt B</td></tr> <tr> <td>Nettoförsäljningsvärde</td><td>1 363 kr</td></tr> <tr> <td><u>Antal produkter</u></td><td><u>300 st</u></td></tr> <tr> <td>Varulagervärde B</td><td>408 900 kr</td></tr> </table> Totalt varulagervärde 560 100 kr		Produkt A	Anskaffningsvärde	840 kr	<u>Antal produkter</u>	<u>180 st</u>	Varulagervärde A	151 200 kr		Produkt B	Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr	<u>Antal produkter</u>	<u>300 st</u>	Varulagervärde B	408 900 kr
	Produkt A																
Anskaffningsvärde	840 kr																
<u>Antal produkter</u>	<u>180 st</u>																
Varulagervärde A	151 200 kr																
	Produkt B																
Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr																
<u>Antal produkter</u>	<u>300 st</u>																
Varulagervärde B	408 900 kr																
Redovisa så här i årsbokslutet	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 upplysningar krävs.
<i>Referenser</i>	Punkterna 12.9–12.14

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
--------	---------

Varor under tillverkning år 2

B: $90\% \times 745\,000$	670 500 kr
---------------------------	------------

C: $75\% \times 920\,300$	<u>690 225 kr</u>
---------------------------	-------------------

	Totalt 1 360 725 kr Färdiga varor år 2 A: $100 \% \times 350\,800$ 350 800 kr B: $10 \% \times 745\,000$ 74 500 kr C: $25 \% \times 920\,300$ <u>230 075 kr</u> Totalt 655 375 kr
Redovisa så här i årsbokslutet	Resultaträkningen År 2 Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Nettoomsättning 1 508 320 Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning 315 300 Balansräkningen 31/12 år 2 <i>Varulager m.m.</i> Varor under tillverkning 1 360 725 Färdiga varor och handelsvaror 655 375 Inga upplysningar krävs.
Referenser	Punkterna 4.6 och 12.12

<i>Förutsättningar</i>	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.		
<i>Tänk så här</i>	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. <i>Värdering av skor till ordinarie pris</i> Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr ($1\,350/1,8$) per par. Anskaffningsvärdet 187 500 kr (750×250) är lägre än nettoförsäljningsvärdet 337 500 kr ($1\,350 \times 250$) varför dessa skor värderas till 187 500 kr enligt lägsta värdets princip. <i>Värdering av skor till reapris</i> 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.		
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Balansräkningen <i>Varulager m.m.</i> <table> <tr> <td>Färdiga varor och handelsvaror</td><td>277 500</td></tr> </table>	Färdiga varor och handelsvaror	277 500
Färdiga varor och handelsvaror	277 500		
<i>Referenser</i>	Punkterna 12.8, 12.13 och 12.14		

12 d – Positiv förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande

<i>Förutsättningar</i>	En 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 tas upp till ett uppskattat sammanvägt nettoförsäljningsvärde vid förvärvstill-
------------------------	--

	fället (se punkterna 6.29, 9.3, 9.12 och 12.18). 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.
<i>Tänk så här</i>	Eftersom varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång ska varulagerförändringen redovisas som intäkt av gåva (se punkt 6.29). Varulager vid räkenskapsårets utgång Varulager vid räkenskapsårets ingång Intäkt av gåva 400 000 – 320 000 80 000
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Balansräkning Varulager Handelsvaror 400 000 Resultaträkning Gåvor 80 000 Nettoomsättning 1 273 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 4.11, 9.3, 9.12 och 12.18.

12 e – Negativ förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande

<i>Förutsättningar</i>	Föreningen i exempel 12 d tar följande räkenskapsår upp varulagret till 350 000 kr vid årets utgång. Året innan togs lagret upp till 400 000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen sålt varor för 1 296 000 kr.
<i>Tänk så här</i>	Eftersom varulagrets värde är lägre vid räkenskapsårets utgång än ingång, ska varulagerförändringen redovisas som en kostnad (se punkt 12.18). Varulager vid räkenskapsårets utgång Varulager vid räkenskapsårets ingång Årets varukostnad 350 000 – 400 000 – 50 000
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Balansräkning Varulager Handelsvaror 350 000 Resultaträkning

	Nettoomsättning 1 296 000 Handelsvaror – 50 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 4.11, 6.29, 9.3, 9.12 och 12.18.

12 f – Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som bokförts löpande

<i>Förutsättningar</i>	En förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin, skänkta av privatpersoner, för att få in pengar till sin verksamhet. Ibland köper föreningen också in varor. Gåvorna bokförts löpande. Anskaffningsvärdet för de varor som föreningen fått i gåva har beräknats till nettoförsäljningsvärdet, 200 000 kr (se punkt 9.12). Föreningen har även köpt in varor för 50 000 kr. Vid räkenskapsårets ingång togs varulagret upp till 150 000 kr och vid räkenskapsårets utgång till 180 000 kr.
------------------------	--

<i>Tänk så här</i>	Föreningens varukostnad beräknas enligt följande (se punkt): <table> <tr> <td>Ingående varulager</td><td>150 000</td></tr> <tr> <td>Årets inköp</td><td>50 000</td></tr> <tr> <td>Erhållna gåvor under året</td><td>200 000</td></tr> <tr> <td>Utgående varulager</td><td><u>-180 000</u></td></tr> <tr> <td>Kostnad såld vara, KSV</td><td>220 000</td></tr> </table>	Ingående varulager	150 000	Årets inköp	50 000	Erhållna gåvor under året	200 000	Utgående varulager	<u>-180 000</u>	Kostnad såld vara, KSV	220 000
Ingående varulager	150 000										
Årets inköp	50 000										
Erhållna gåvor under året	200 000										
Utgående varulager	<u>-180 000</u>										
Kostnad såld vara, KSV	220 000										
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Balansräkning <table> <tr> <td>Varulager</td><td></td></tr> <tr> <td>Handelsvaror</td><td>180 000</td></tr> </table> Resultaträkning <table> <tr> <td>Gåvor</td><td>200 000</td></tr> <tr> <td>Handelsvaror</td><td>– 220 000</td></tr> </table>	Varulager		Handelsvaror	180 000	Gåvor	200 000	Handelsvaror	– 220 000		
Varulager											
Handelsvaror	180 000										
Gåvor	200 000										
Handelsvaror	– 220 000										
<i>Referenser</i>	Punkterna 4.11, 6.29, 9.3, 9.12 och 12.18.										

12 g – Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som inte bokförts löpande

<i>Förutsättningar</i>	En förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin för att få in pengar till sin verksamhet. Försäljningen avser både varor som skänkts av privatpersoner och inköpta varor. Gåvorna bokförts inte löpande med stöd av 5 kap. 1 § BFL. De varor som finns kvar på balansdagen tas upp till nettoförsäljningsvärdet vid
------------------------	--

	förvärvstillfället (se punkt 9.12). Föreningen har köpt in varor för 150 000 kr och sålt varor för 470 000 kr. Lagret av köpta varor togs vid föregående års utgång upp till 50 000 kr och lagret av varor som erhållits i gåva till 80 000 kr. Vid årets utgång tas lagret av köpta varor upp till 80 000 kr och lagret av varor som erhållits i gåva till 100 000 kr.														
<i>Tänk så här</i>	Eftersom förändring av varulager avseende varor som erhållits i gåva i vissa fall ska redovisas som intäkt av gåva (se punkt), måste separata beräkningar göras för det inköpta varulagret respektive det varulager som erhållits i gåva. Föreningens varukostnad för köpta varor beräknas enligt följande (se punkt): <table> <tr> <td>Ingående varulager</td><td>50 000</td></tr> <tr> <td>Årets inköp</td><td>150 000</td></tr> <tr> <td>Utgående varulager</td><td><u>-80 000</u></td></tr> <tr> <td>Kostnad såld vara, KSV</td><td><u>120 000</u></td></tr> </table> För de varor som föreningen fått i gåva görs en jämförelse mellan varulagret vid räkenskapsårets utgång och ingång. Eftersom varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång ska varulagerförändringen redovisas som en intäkt av gåva (se punkt). <table> <tr> <td>Varulager vid räkenskapsårets utgång</td><td>100 000</td></tr> <tr> <td>Varulager vid räkenskapsårets ingång</td><td><u>- 80 000</u></td></tr> <tr> <td>Intäkt av gåva</td><td>20 000</td></tr> </table> Det totala varulagret vid räkenskapsårets utgång uppgår till 180 000 kr (80 000 + 100 000).	Ingående varulager	50 000	Årets inköp	150 000	Utgående varulager	<u>-80 000</u>	Kostnad såld vara, KSV	<u>120 000</u>	Varulager vid räkenskapsårets utgång	100 000	Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>- 80 000</u>	Intäkt av gåva	20 000
Ingående varulager	50 000														
Årets inköp	150 000														
Utgående varulager	<u>-80 000</u>														
Kostnad såld vara, KSV	<u>120 000</u>														
Varulager vid räkenskapsårets utgång	100 000														
Varulager vid räkenskapsårets ingång	<u>- 80 000</u>														
Intäkt av gåva	20 000														
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Balansräkning Varulager <table> <tr> <td>Handelsvaror</td><td>180 000</td></tr> </table> Resultaträkning <table> <tr> <td>Nettoomsättning</td><td>470 000</td></tr> <tr> <td>Gåvor</td><td>20 000</td></tr> <tr> <td>Handelsvaror</td><td>- 120 000</td></tr> </table>	Handelsvaror	180 000	Nettoomsättning	470 000	Gåvor	20 000	Handelsvaror	- 120 000						
Handelsvaror	180 000														
Nettoomsättning	470 000														
Gåvor	20 000														
Handelsvaror	- 120 000														
<i>Referenser</i>	Punkterna 4.11, 6.29, 9.3, 9.12 och 12.18.														

Exempel till kapitel 15 – Eget kapital

15 a – Uttag till företagaren och företagarens sambo

<i>Förutsättningar</i>	En företagare tar ut 20 000 kr från företagets bankkonto. Av dessa får sambon 5 000 kr i ersättning för medhjälp vid en mäsä.
<i>Tänk så här</i>	Uttaget ska bokföras som en minskning av eget kapital. En företagare kan inte få lön av företaget. Eftersom ersättning för arbete som utförs av sambon inte får dras av i enskild näringsverksamhet bokförs också det som ett uttag.
<i>Redovisa så här i bokslutet</i>	<u>Eget kapital</u> Egna uttag - 20 000
<i>Referenser</i>	15.10, 15.11

15 b – Reservering till och användning av underhålls- och förnyelsefond

<i>Förutsätt-ningar</i>	En samfällighetsförening förvaltar en gemensamhetsanläggning som är av kommunalteknisk natur och inrättad för småhusfastigheter. Föreningen ska därför, 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 (inklusive föregående års överskott) på 1 900 000 kr varav 1 700 000 kr är underhålls- och förnyelsefond. Räkenskapsårets underskott uppgår till 800 000 kr. Förening har under räkenskapsåret utfört underhåll för 895 000 kr.
<i>Tänk så här</i>	Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen. Reservering till underhålls- och förnyelsefond görs genom att en del av årets överskott avskiljs inom eget kapital. Eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till i årsbokslutet (punkt 3.5), redovisas underhålls- och förnyelsefonden i posterna Årets överskott respektive Balanserat överskott i balansräkningen i årsbokslutet (punkt 4.6). Däremot kan föreningen ha olika konton inom eget kapital i sin bokföring. Om föreningen vill särredovisa fonden i årsbokslutet kan det göras i en upplysning, t.ex. en not till eget kapital. Notan utformas så att den passar föreningens informationsbehov.

Redovisa så här i bokslutet				
	Fond för yttre underhåll	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	1 700 000	150 000	50 000	1 900 000
Resultatdisposition enligt föreningsstämman:				
Reservering fond för yttre underhåll	100 000	-100 000		0
Ianspråktagande av fond för yttre underhåll	-895 000	895 000		0
Balanseras i ny räkning		50 000	-50 000	0
Årets resultat			-800 000	-800 000
Belopp vid årets utgång	905 000	995 000	-800 000	1 100 000

15 c – Redovisning i avkastningsstiftelse

Förutsättningar	En avkastningsstiftelse har under räkenskapsåret fått ränteinkomster på 1 000 000 kr. och 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 räkenskapsårets beviljade 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.
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 ka-

	pital när gåvan erhålls (punkterna 6.39 och 15.17). Ett lämnat bidrag ska i en avkastningsstiftelse redovisas som en minskning av eget kapital (punkterna 7.23 och 15.18). 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 (punkt 15.16). Enligt punkt 19.10 ska en stiftelse lämna upplysning om a) gåvor som erhållits under räkenskapsåret och som inte får förbrukas för stiftelseändamålet, b) den del av årets resultat som inte får förbrukas för stiftelseändamålet, och c) bidrag som beslutats under räkenskapsåret. Föreningen väljer att lämna upplysningarna i en total sammanställning över förändringarna. Enligt punkt 3.5 får benämningen av posterna i resultat- och balansräkningen anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Enligt punkt 3.13 får stiftelser även ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Stiftelsen utnyttjar dessa möjligheter i resultaträkningen.														
Redovisa så här i årsbokslutet	<u>Resultaträkning</u> Stiftelsens intäkter <table> <tr> <td>Räntor</td><td>1 000 000</td></tr> <tr> <td>Utdelningar</td><td>2 000 000</td></tr> <tr> <td>Summa stiftelsens intäkter</td><td>3 000 000</td></tr> </table> Stiftelsens kostnader <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>– 340 000</td></tr> <tr> <td>Summa stiftelsen kostnader</td><td>– 340 000</td></tr> </table> <i>Förvaltningsresultat</i> 2 660 000 Finansiella poster <table> <tr> <td>Realisationsresultat</td><td>2 400 000</td></tr> <tr> <td>Summa finansiella poster</td><td>2 400 000</td></tr> </table> <i>Årets resultat</i> 5 060 000	Räntor	1 000 000	Utdelningar	2 000 000	Summa stiftelsens intäkter	3 000 000	Övriga externa kostnader	– 340 000	Summa stiftelsen kostnader	– 340 000	Realisationsresultat	2 400 000	Summa finansiella poster	2 400 000
Räntor	1 000 000														
Utdelningar	2 000 000														
Summa stiftelsens intäkter	3 000 000														
Övriga externa kostnader	– 340 000														
Summa stiftelsen kostnader	– 340 000														
Realisationsresultat	2 400 000														
Summa finansiella poster	2 400 000														
	<u>Balansräkning</u> Kortfristiga skulder <table> <tr> <td>Beslutade ej utbetalda anslag</td><td>700 000</td></tr> </table>	Beslutade ej utbetalda anslag	700 000												
Beslutade ej utbetalda anslag	700 000														

	Eget kapital	Not 1	
	<i>Bundet eget kapital</i>		
	Bundet eget kapital vid räkenskaps- årets början		40 000 000
	Förändringar av bundet eget kapital under året		4 666 000
	<i>Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut</i>		<i>44 666 000</i>
	<i>Fritt eget kapital</i>		
	Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början		5 000 000
	Överfört till bundet eget kapital		– 2 666 000
	Lämnade och återförda anslag		– 2 700 000
	Årets resultat		5 060 000
	<i>Fritt eget kapital vid årets slut</i>		<i>4 694 000</i>
	Summa eget kapital		49 360 000
	Not 1 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 realisations- resultat till bundet eget kapital	2 400 000	– 2 400 000
	Kapitalisering av löpande avkastning	266 000	– 266 000
	Beslutade anslag		– 2 700 000
	Belopp vid årets utgång	44 660 000	4 694 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 3.5, 3.13, 4.15, 4.16, 4.17, 15.16, 15.17, 15.18 och 19.10		

Exempel till kapitel 16 – Avsättningar

16 a – Produktgarantier

<i>Förutsättningar</i>	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.												
<i>Tänk så här</i>	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. 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 s.k. 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 att stämma överens.												
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	<table> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td>År 2 Rörelsekostnader</td></tr> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-600 000</td></tr> <tr> <td colspan="2">*) framgår inte av exemplet.</td></tr> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 2</td></tr> <tr> <td>Avsättningar</td><td></td></tr> <tr> <td>Övriga avsättningar</td><td>500 000</td></tr> </table>	Resultaträkningen	År 2 Rörelsekostnader	Övriga externa kostnader	-600 000	*) framgår inte av exemplet.		Balansräkningen	31/12 år 2	Avsättningar		Övriga avsättningar	500 000
Resultaträkningen	År 2 Rörelsekostnader												
Övriga externa kostnader	-600 000												
*) framgår inte av exemplet.													
Balansräkningen	31/12 år 2												
Avsättningar													
Övriga avsättningar	500 000												
<i>Referenser</i>	Punkterna 16.2 och 16.7												

Exempel till Kapitel 17 – Skulder

17 a – Semesterlöneskuld för anställda dvs. ej den enskilda näringsidkaren eller delägare i handelsbolag

<i>Förutsättningar</i>	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. Årsbokslutet upprättas per 31 december år 2.
<i>Tänk så här</i>	Semesterlönen per semesterdag beräknas till 5,4 % av månadslönen. Den består dels av lön (4,6 %), dels av semesterlönstillägg (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 ($162\,000 + 48\,600$).
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Balansräkningen Kortfristiga skulder Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 210 600
<i>Referenser</i>	Punkt 17.10

Exempel till kapitel 19 –Upplysningar

19 a – Redovisningsprinciper

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag tillämpar BFNAR 2016: X och redovisar tjänsteuppdrag till fast pris enligt huvudregeln. Följande avskrivningstider tillämpas: <table> <tr> <td>Maskiner</td><td>5 år</td></tr> <tr> <td>Lastbilar</td><td>4 år</td></tr> <tr> <td>Byggnader</td><td>25 år</td></tr> </table> Vid beräkningen av avskrivningsunderlaget på lastbilar har hänsyn tagits till ett	Maskiner	5 år	Lastbilar	4 år	Byggnader	25 år
Maskiner	5 år						
Lastbilar	4 år						
Byggnader	25 år						

	beräknat restvärde.						
<i>Tänk så här</i>	Ett företag som tillämpar det allmänna rådet behöver inte lämna fler upplysningar om redovisningsprinciper än vad som framgår av punkterna 19.1-19.4						
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Not 1 Redovisningsprinciper ”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagens regler om årsbokslut och BFNAR 2016:X Årsbokslut.” <i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln. <i>Avskrivning</i> Tillämpade avskrivningstider: <table> <tr> <td>Maskiner och andra tekniska anläggningar</td><td>5 år</td></tr> <tr> <td>Inventarier, verktyg och installationer</td><td>4 år</td></tr> <tr> <td>Byggnader och mark</td><td>25 år</td></tr> </table> Inventarier, verktyg och installationer består av lastbilar. Vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet för dessa har hänsyn tagits till beräknat restvärde.	Maskiner och andra tekniska anläggningar	5 år	Inventarier, verktyg och installationer	4 år	Byggnader och mark	25 år
Maskiner och andra tekniska anläggningar	5 år						
Inventarier, verktyg och installationer	4 år						
Byggnader och mark	25 år						
<i>Referenser</i>	Punkterna 19.1-19.4						

19 b – Upplysningar om anläggningstillgångar

<i>Tänk så här</i>	Upplysning ska lämnas för varje redovisad post under rubriken Anläggningstillgångar i årsbokslutet. Enligt balansräkningsuppställningen i 4.6 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 • Andra långfristiga fordringar Det framgår av uppställningen nedan (<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>) hur upplysningen presenteras. De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 2 bokföringslagen (1999:1078) ska för varje post bestå av uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde.
<i>Redovisa så här i årsbokslutet</i>	Anskaffningsvärde X XXX XXX
<i>Referenser</i>	6 kap. 5 § andra stycket 2 bokföringslagen och punkt 19.5 och 19.6