



# Redovisning av biologiska tillgångar

Bokföringsnämnden

KPMG AB

2023-01-31

Antal sidor 49



## Innehållsförteckning

1	Inledning	3
1.1	Bakgrund	3
1.2	Uppdrag	3
1.3	Metod och avgränsning	4
1.4	Disposition	4
2	Svenskt jord- och skogsbruk	5
2.1	Inledning	5
2.2	Jordbruksmark	5
2.3	Skogsbruk	6
3	Civil- och skatterättsliga frågor	8
3.1	Inledning	8
3.2	Fast egendom	8
3.3	Bolagsrätt	9
3.4	Skatteregler om biologiska tillgångar	9
4	Redovisning av biologiska tillgångar	11
4.1	Inledning	11
4.2	Biologisk tillgång	11
4.3	Juridiska personer	12
4.4	Enskilda näringsidkare	13
5	Biologiska tillgångar i lagstiftning	15
5.1	Inledning	15
5.2	Historisk bakgrund	15
5.3	EU-direktiv	16
5.4	Årsredovisningslagen och bokföringslagen	17
5.5	EU-direktivets och ÅRL:s yttre ram	19
5.6	Analys	20
6	IFRS	21
6.1	Inledning	21
6.2	Definitioner	21
6.3	Tillgångens redovisade värde	21
6.4	Analys	22
7	Biologiska tillgångar i BFN:s normgivning	22
7.1	Inledning	22
7.2	K3	23
7.3	K2	29



**Bokföringsnämnden**  
Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

7.4	K2/K3 Årsbokslut	34
7.5	K1 enskild näringsidkare	40
8	Nordisk jämförelse	43
8.1	Inledning	43
8.2	Danmark	44
8.3	Finland	44
8.4	Island	44
8.5	Norge	44
9	Konsekvensanalys vid byte av redovisningsprincip	44
10	KPMG:s avslutande kommentarer	45
10.1	Inledning	45
10.2	K3	46
10.3	K2	46
10.4	Årsbokslut	47
10.5	K1	47
10.6	Avslutande kommentar	48

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I Bokföringsnämndens ("BFN") olika regelverk saknas idag särskilda regler om såväl biologiska tillgångar såsom växande gröda och skog, som allmänt för jordbruks- och skogsbruksföretag.<sup>1</sup> Efter diskussioner i branschen har frågor inkommit till BFN om redovisning av biologiska tillgångar, framför allt relaterat till s.k. växande gröda. Frågan om hur biologiska tillgångar ska redovisas innehåller många olika delfrågor och är inte sällan svårbedömda. Det beror på att tillgångsslagen skiljer sig åt, exempelvis har spannmål en livscykel som understiger ett år medan träd har en mycket lång livscykel. Vidare kan det vara svårt att avgöra vilken del av insatserna som avser nyanläggning och vilken som avser vård och underhåll av tillgången.

BFN gör bedömningen att det troligtvis kommer att krävas kompletterande regler i K-regelverken i form av allmänna råd eller andra vägledande uttalanden som närmare anger hur växande gröda och andra biologiska tillgångar ska redovisas och hur utgifter kopplade till dessa slags tillgångar ska hanteras i redovisningen. Som ett underlag till BFN:s fortsatta arbete har KPMG fått i uppdrag att ta fram en rapport om biologiska tillgångar.<sup>2</sup>

## 1.2 Uppdrag

KPMG:s uppdrag innebär att ta fram en rapport som belyser hur växande gröda och andra biologiska tillgångar redovisas i praxis idag, enligt kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen, och hur dessa redovisningssätt i företagen förhåller sig till årsredovisningslagen ("ÅRL") och BFN:s normgivning.<sup>3</sup>

Med biologiska tillgångar avses levande växter och djur. I denna rapport behandlas enbart levande växter. En ytterligare avgränsning som görs är att endast sådana tillgångar där själva växten skördas, dvs. spannmål och träd behandlas. Redovisning av bärbuskar, fruktträd och vall behandlas således inte.

För såväl insatsvaror<sup>4</sup> som skördade produkter<sup>5</sup> ska reglerna om varulager tillämpas. Klassificering av sådana tillgångar behandlas inte i rapporten men värderingen av dem kan komma att påverkas av hur de biologiska tillgångarna värderas.

Beroende på slutsatserna kan en ändring av reglerna eller tillämpningen i företagen aktualiseras och i så fall ska även konsekvenserna av ändrade regler eller ändrade redovisningsprinciper belysas. Såväl synsätt som effekter kan skilja sig åt beroende på vilket regelverks som tillämpas.

<sup>1</sup> I 34 kap. BFAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning behandlas i mycket begränsad omfattning jord- och skogsbruksverksamhet och biologiska tillgångar. För företag som avslutar den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller förenklat årsbokslut finns särskilda regler om djur i jordbruk som en anpassning till skattereglerna.

<sup>2</sup> Undertecknade har arbetat med rapporten men även Fredrik Andersson, Manager KPMG.

<sup>3</sup> BFAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1), 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3), 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) och 2017:3 Årsbokslut

<sup>4</sup> Exempelvis utsäde och konstgödsel.

<sup>5</sup> Exempelvis spannmål och virke.

## 1.3 Metod och avgränsning

Rapportens huvudsyfte är att redogöra för och belysa om företagens redovisning av biologiska tillgångar är förenlig med befintlig lagstiftning och normgivning. Avgörande för analysen i denna del är utformningen av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU Årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag ("EU-direktivet") och ÅRL. Inte i något av regelverken finns särskilda regler om varken biologiska tillgångar eller allmänt för jordbruks- och skogsbruksföretag. Bedömningen måste då göras utifrån redovisningstekniska principer och definitioner som de kommer till uttryck i regelverken och i förarbetena men även tillämpningen inom ramen för god redovisningssed.

BFN ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed genom framför allt beslut om allmänna råd och vägledning. Saknas sådan normgivning kan även en förekommande och allmänt vedertagen praxis få betydelse. När det gäller hur företagen inom jord- och skogsbrukssektorn redovisar biologiska tillgångar idag har informationsinsamlingen skett genom dels samrådsmötet som BFN arrangerade den 16 november 2021 (BFN:s samrådsmöte)<sup>6</sup>, dels diskussioner med företrädare för redovisnings- och revisionsbyråer som arbetar med aktuella frågor och dels med enskilda företag.

I rapporten behandlas framför allt frågor om biologiska tillgångar ska redovisas enligt kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Någon närmare redogörelse för hur biologiska tillgångar ska värderas görs inte, och hur dessa redovisningssätt i företagen förhåller sig till årsredovisningslagen

Uppgifter om areal, antal företag m.m. har inhämtats från Jordbruksverkets och Skogsstyrelsens officiella statistik. Information har även inhämtats från Skatteverket.

## 1.4 Disposition

I nästa avsnitt görs en kort beskrivning av hur företag i branschen redovisar biologiska tillgångar i årsbokslutet (inklusive förenklat årsbokslut) eller årsredovisningen. Redogörelsen tar sin utgångspunkt i BFN:s samrådsmöte vilket följts upp med diskussioner med såväl företrädare för de organisationer som deltog i mötet, andra byråer som företag<sup>8</sup>.

Därefter redogörs för legala frågor som kan ha betydelse för hur biologiska tillgångar kan redovisas i årsbokslutet eller årsredovisningen. En central del i detta är hur biologiska tillgångar behandlas ur inkomstskattesynvinkel vilket har betydelse för såväl den administrativa bördan som eventuella skattemässiga effekter vid ett byte av redovisningsprincip.

Den centrala delen i rapporten är redogörelsen för hur tillämpningen idag förhåller sig till tillämplig lagstiftning och BFN:s normgivning. I denna del gör vi separata mer heltäckande redogörelser för respektive regelverk. Även om detta i viss omfattning innebär att redogörelser upprepas har vi sett det som mer fördelaktigt med en heltäckande redogörelse för varje regelverk. Inom ramen för detta redogörs också kort

<sup>6</sup> Deltagare var FAR, Srf konsulterna, Hushållningssällskapet och Ludvig & Co.

<sup>8</sup> Det är framför allt företag inom skogsbranschen som det förts diskussioner med.

2023-01-31

för hur den internationella redovisningsstandarden<sup>9</sup> behandlar biologiska tillgångar men även hur regleringen ser ut i övriga nordiska länder.

Slutligen diskuteras om en ändring i förhållande till dagens redovisningssätt är önskvärd och om så är fallet hur biologiska tillgångar bör redovisas. I denna del ingår även att beskriva vilka konsekvenser en ändrad redovisning medför.

## 2 Svenskt jord- och skogsbruk

### 2.1 Inledning

I detta avsnitt redogör vi för statistik avseende skogsföretag och jordbruksföretag, dvs. hur många företag, enskilda näringsidkare respektive aktiebolag, som bedriver jordbruk respektive skogsbruk och hur stor areal som respektive företag brukar. Inom ramen för detta redogörs även för hur stor del av åkermarken som är höstsådd.

Samtliga uppgifter har hämtats från Jordbruksverkets respektive skogsstyrelsens officiella statistik och baseras på 2021 års uppgifter.

### 2.2 Jordbruksmark

I Sverige brukas ca 3 miljoner hektar jordbruksmark varav ca 2,5 miljoner hektar utgör åkermark. En klart övervägande andel av all åkermark, 1 780 000 hektar, ägs av ca 55 000 företag. Av jordbruksmarken brukas mellan 50 och 60 procent av ägaren av marken och resterande del brukas av en eller flera arrendatorer.

Det klart största antalet företag som äger jordbruksmark är enskilda näringsidkare, ca 53 000 företag. I tabell 1 kan utläsas hur många företag som brukar en viss areal åkermark.

Storlekskategori (ha)	Areal jordbruksmark	Areal åkermark	Antal företag
- 2	31 947	1 424	3 889
2,1-5,0	52 316	32 729	8 509
5,1-10,0	115 131	88 892	12 406
10,1-20,0	173 780	138 218	9 756
20,1-30,0	135 219	108 765	4 440
30,1-50,0	224 700	182 821	4 694
50,1-100,0	431 127	358 876	5 070
100,1-	1 011 349	905 015	4 561

<sup>9</sup> IAS 41.

2023-01-31

<b>Totalt</b>	2 175 569	1 816 740	53 325
---------------	-----------	-----------	--------

Tabell 1 Jordbruksföretag (enskilda näringsidkare) och areal efter storleksgrupp

I tabell 2 visas hur många aktiebolag som brukar åkermark i varje storlekskategori.

Storlekskategori (ha)	Areal jordbruksmark	Areal åkermark	Antal företag
- 2 ha	4 853	94	552
2,1-5,0	52 316	576	155
5,1.-10,0	3 597	1 965	269
10,1.-20,0	5 786	3 810	259
20,1-30,0	5 918	4 479	179
30,1-50,0	13 517	10 557	266
50,1-100,0	53 111	44 135	598
100,1-	665 585	602 049	1 075
<b>Totalt</b>	<b>804 683</b>	<b>667 665</b>	<b>3 353</b>

Tabell 2 Jordbruksföretag (aktiebolag) och areal efter storleksgrupp

Total höstsådd år 2021 var 605 000 ha. Naturligtvis utsätts höstsådda grödor under vinter och vår för väderlekens påfrestningar och beroende på det enskilda årets förhållande och var i landet det är så kan utvintringen variera mellan skilda företag. Grödor som tar stor skada eller helt utvintrar ersätts ofta genom omsådd. Detta innebär att kostnaden för den skördade produkten ökar.

Om man antar att lika stor del av totala arealen som brukas av enskilda näringsidkare som aktiebolag är höstsådd innebär det att av den höstsådda arealen brukas 73 procent, 441 650 ha, av enskilda näringsidkare och 27 procent, 163 350 ha, av aktiebolag

## 2.3 Skogsbruk

Den totala produktiva skogsarealen i Sverige uppgår till ca 24 miljoner hektar. Av den arealen äger fysiska personer, inklusive dödsbon, 48 procent, privatägda aktiebolag 24 procent, statliga aktiebolag 12 procent och staten 8 procent. Härutöver finns vissa andra privata och allmänna ägare av sammanlagt ca 8 procent.

**Bokföringsnämnden**

Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

Som framgår av tabell 3 uppgår antalet fysiska personer som äger skogsmark till 311 479. Hur stor del av dessa som inte anses bedriva näringsverksamhet är svårt att säga men vår utgångspunkt är att i princip samtliga bedriver näringsverksamhet. Det kan konstateras att sett enbart till skogsarealen är det fråga om relativt små företag, det genomsnittliga innehavet bland fysiska personer uppgår till 34 hektar och medianen är 12 hektar,

Storlekskategori (ha)	(Areal ha)	Antal
- 5	248 000	107 878
5,1-20	1 049 000	88 700
20,1-50	2 006 000	59 874
50.1-100	2 255 000	31 085
100,1-200	2 217 000	15 73
200,1-400	1 623 000	5 862
400,1-1000	1 145 000	1 964
1000,1-	891 000	404
<b>Totalt</b>	<b>11 434 000</b>	<b>311 479</b>

Tabell 3 Total Produktiv skogsmark efter storleksklass för fysiska personer

Förhållandet är det motsatta bland privatägda aktiebolag där ca 97 procent tillhör den största storlekskategori med ett innehav över 1 000 ha.

Storlekskategori (ha)	Antal
- 5	2
5,1-20	6
20,1-50	9
50.1-100	12
100,1-200	20
200,1-400	31



2023-01-31

400,1-1000	79
1000,1-	5 654
<b>Totalt</b>	<b>5 813</b>

Tabell 4 Produktiv skogsmark efter storleksklass och antal privatägda aktiebolag

## 3 Civil- och skatterättsliga frågor

### 3.1 Inledning

I Sverige föreligger ett starkt samband mellan redovisning, civilrätt och skatterätt. Det finns inte sällan ett ömsesidigt både legalt men även praktiskt samband mellan områdena. Som framgår ovan är en stor andel av den åkermark som brukas arrenderad. I nästa avsnitt redogörs översiktligt för när biologiska tillgångar utgör fast eller lös egendom och därefter effekter ur ett bolagsrättsligt perspektiv. Slutligen behandlas skattemässiga effekter beroende på hur biologiska tillgångar redovisas.

### 3.2 Fast egendom

Med fast egendom avses jord och denna är indelad i fastigheter. I detta ligger även att begreppet fast egendom är knutet till äganderätten till marken. Till fastigheten hör förutom byggnader m.m. även på rot stående träd och andra växter. För att sådana tillgångar ska ses som tillbehör till fastigheten ska de ha tillförts marken av dess ägare. Det innebär att om annan än fastighetens ägare tillför en fastighet plantor, utsäde och andra föremål blir dessa som grund inte tillbehör till fastigheten.<sup>10</sup>

Det finns en presumtion att den som tillför föremål till en annan persons fastighet behåller äganderätten till tillgången och att den civilrättsligt är lös egendom. Undantag finns från denna presumptionsregel, bl.a. kan parterna avtalsvägen inom vissa ramar reglera äganderätten. Detta innebär att i normalfallet är det den person som tillför marken exempelvis plantor och utsäde som behåller äganderätten till den biologiska processen, dvs. den biologiska tillgången.

Förutom ägaren av marken kan det vara en arrendator som är den som tillför marken olika tillbehör. Ett arrendeavtal föreligger om någon upplåter jord till annan för brukande, dvs marken ska användas för jordbruksändamål. I ett jordbruksarrende kan ingå även skogsmark. Detta är dock av såväl legala som praktiska skäl ovanligt. Att inneha marken som jordbruksarrende innebär att arrendatorn har marken helt i sin besittning i jordägarens ställe och ingår skogen i arrendet torde möjligheten att avverka och vilken mängd som kan avverkas behöva regleras särskilt.

<sup>10</sup> 1 kap. 1 § och 2 kap. 1 § Jordabalken (1970:994). Undantag kan beroende på förhållandena i det enskilda fallet förekomma.

### 3.3 Bolagsrätt

Redovisning av biologiska tillgångar kan få effekt även ur ett bolagsrättsligt perspektiv, framför allt när det ska bedömas nivån på eget kapital. I det fall ett bolag inte redovisar biologiska tillgångar utan väljer att redovisa utgifter för sådana tillgångar som kostnad påverkar detta redovisat resultat och därmed eget kapital. Storleken på eget kapital har betydelse vid bedömningen av möjligheten att lämna utdelning. Även om det finns full täckning för eget kapital efter en utdelning kan den s.k. försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § Aktiebolagslagen (ABL) begränsa möjligheten att lämna utdelning. Regeln innebär bl.a. att utdelningen ska vara försvarlig med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och risker.

Vidare kan redovisningen av biologiska tillgångar få betydelse vid bedömningen av om bundet eget kapital ska anses förbrukat, något som kan få särskild betydelse vid byte av redovisningsprincip. I det fall ett bolag idag redovisar utgifter för biologiska tillgångar som kostnad och i stället väljer att aktivera utgifterna kommer det aktiverade beloppet att öka eget kapital i motsvarande mån. I det omvända fallet, dvs. idag aktiveras utgifter för biologiska tillgångar och företaget väljer att i stället redovisa utgifterna som kostnad, minskar eget kapital. I sistnämnda fall kan kapitalet komma att anses vara förbrukat och vissa effekter uppkommer, exempelvis krav på att upprätta en kontrollbalansräkning.

### 3.4 Skatteregler om biologiska tillgångar

#### 3.4.1 Inledning

Reglerna om beskattning av jord- och skogsbruk har under årens lopp varit föremål för stora förändringar. Tidigare beskattades jord- och skogsbruk i ett särskilt inkomstslag, inkomst av jordbruksfastighet, men genom 1990 års skattereform avskaffades detta inkomstslag och numera beskattas även jord och skogsbruk i inkomstslaget näringsverksamhet.

Tidigare gjordes inkomstberäkningen inom jord och skogsbruket inte enbart utifrån bokföringsmässiga grunder utan även enligt kontantprincipen. Numera ska resultatet i näringsverksamheten normalt beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I detta ligger också att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad om det inte finns särskilda skatteregler IL.

Det finns vissa särregler framför allt för när det gäller inkomster och utgifter i skogsbruket. Därför redogörs för inkomstberäkningen separat för de båda tillgångsslagen.

#### 3.4.2 Skogsbruk

Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder<sup>11</sup> och inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till

<sup>11</sup> Enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut behöver inte tillämpa bokföringsmässiga grunder utan enbart god redovisningssed.

## Bokföringsnämnden

Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i inkomstskattelagen.<sup>12</sup>

När det gäller skogsinkomst tas denna upp som intäkt enligt god redovisningssed. Är det fråga om försäljning av virke tillämpas reglerna om försäljning av lagertillgångar medan om inkomsten avser en upplåten avverkningsrätt tillämpas som grund samma synsätt men inkomsten får alternativt tas upp som intäkt i takt med betalningen.<sup>13</sup> När fastigheten, dvs mark och den växande skogen, avyttras behandlas detta som en avyttring av en kapitaltillgång, dvs. en kapitalvinstberäkning ska göras avseende hela fastigheten.

Avverkad skog, virke, redovisas som lager enligt de allmänna reglerna om lager.<sup>14</sup>

Utgifter i form av vård och underhåll av befintlig skog ska dras av som kostnad enligt god redovisningssed.

Enligt en särskild regel ska utgifter för anläggning av ny skog dras av omedelbart som en driftskostnad.<sup>15</sup> Tidigare gällde inte detta för nyplantering, dvs. plantering på mark som inte tidigare varit planterad, eftersom nyplanteringen ansågs vara en grundförbättring. Under innehavstiden medgavs värdeminskningssavdrag på skogens anskaffningsvärde.

Systemet med värdeminskningssavdrag har ersatts av regler om skogsavdrag<sup>16</sup> som också är en form av schabloniserat värdeminskningssavdrag. I samband med avverkning eller upplåtelse av avverkningsrätt medges skogsavdrag med viss del av skogsintäkten. Det sammanlagda skogsavdraget är maximerat till 50 procent av anskaffningsvärdet för skogen för enskilda näringsidkare och 25 procent för juridiska personer.<sup>17</sup>

Som framgår nedan<sup>18</sup> görs inom ramen för god redovisningssed en avsättning för framtida utgifter för återbeskogning. Härigenom uppnås matchning mellan skogsintäkt och utgifterna för att uppfylla kravet på återplantering efter en avverkning. Några särskilda skatterättsliga periodiseringsregler finns inte varför avdraget som görs enligt god redovisningssed medges även skattemässigt.

### 3.4.3 Jordbruk

Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder<sup>19</sup> och inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i inkomstskattelagen.<sup>20</sup>

<sup>12</sup> 14 kap. 2 § IL

<sup>13</sup> HFD 2017 ref. 58 och 21 kap. 2 § IL.

<sup>14</sup> 17 kap. 2-4a § IL.

<sup>15</sup> 21 kap. 3 § IL.

<sup>16</sup> 21 kap. 4 – 20 §§ IL.

<sup>17</sup> 21 kap. 7-9 §§ IL.

<sup>18</sup> Avsnitt 4.3.2

<sup>19</sup> Enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut behöver inte tillämpa bokföringsmässiga grunder utan enbart god redovisningssed.

<sup>20</sup> 14 kap. 2 § IL.

2023-01-31

När det gäller biologiska tillgångar finns särskilda regler i IL om djur i jordbruk.<sup>21</sup> I övrigt finns inga särskilda regler i IL om biologiska tillgångar varken vad gäller intäkter eller kostnader.

Inköp av utsäde och andra insatsvaror som ännu inte använts redovisas som lager och värderas enligt allmänna lagervärderingregler.<sup>22</sup> Som framgår nedan tillämpar enskilda näringsidkare kostnadsföringsmodellen för utgifter för växande gröda vilket innebär att enligt den skattemässiga inkomstberäkningsmetoden ska utgiften också kostnadsföras om det är förenligt med god redovisningsed. För aktiebolag är situationen annorlunda och företagen tillämpar i stor omfattning istället aktiveringsmodellen såväl redovisnings- som skattemässigt.<sup>23</sup>

Skördade produkter behandlas skattemässigt som lager och värderas enligt allmänna lagervärderingsregler, i många fall enligt schabloner framtagna i branschen. Detta gäller oberoende av om tillgången ska användas för den fortsatta driften (utsäde eller foder) eller säljas. Noterbart är att företagen synes använda samma lagervärderingsmodell oberoende av om företaget tillämpar kostnadsförings- eller aktiveringsmodellen för växande gröda.

När en fastighet med växande gröda avyttras behandlas detta som en avyttring av en kapitaltillgång, dvs. en kapitalvinstberäkning ska göras avseende hela fastigheten.

## 4 Redovisning av biologiska tillgångar

### 4.1 Inledning

I detta avsnitt redogör vi för hur företagen idag redovisar biologiska tillgångar. Redogörelsen är uppdelad dels mellan juridiska personer (framför allt aktiebolag) och enskilda näringsidkare, dels mellan jordbruk och skogsbruk. Inledningsvis definierar vi vad vi redovisningsmässigt avser med en biologisk tillgång.

### 4.2 Biologisk tillgång

Med biologiska tillgångar avser vi levande växter, dvs. växter som odlas för att skördas som jord- och skogsbruksprodukter. Avgörande är att det sker en biologisk omvandling.

Den biologiska omvandlingen är växandet (även kallat grödans växande). För att den biologiska omvandlingen ska möjliggöras tillskjuter företaget såväl förnödenheter som arbete till växten. Enligt vår bedömning förefaller det utifrån ett ekonomiskt synsätt rimligt att den upparbetade kostnaden ses som en tillgång. Synsättet stärks av den uppfattning som framfördes av deltagarna i BFN:s samrådsmöte där det uttalades att biologiska tillgångar redovisningsmässigt bör ses en tillgång.

Spannmål och andra produkter som erhålls från den levande växten räknas inte som biologiska tillgångar utan är, på motsvarande sätt som inte använda insatsvaror, lager

<sup>21</sup> Reglerna finns i 17 kap. 5 § IL men behandlas inte vidare i denna rapport.

<sup>22</sup> 17 kap. 2-4a § IL. Som framgår ovan beskattades jordbrukare fram till 1990 års skattereform i särskilt inkomstslag och reglerna skiljde sig delvis från reglerna för andra näringsidkare.

<sup>23</sup> Skattemässig aktivering av utgifter för växande gröda

2023-01-31

av färdiga varor eller varor under tillverkning alternativt varor som ska användas i tillverkning av färdiga varor.

## 4.3 Juridiska personer

### 4.3.1 Jordbruk

Juridiska personer inom jordbruket är i allt väsentligt mindre företag enligt definitionen i ÅRL. Av de företag som är mindre företag tillämpar de allra flesta K2-regelverket. Detta även om förhållandena för jordbruksföretag inte alltid kan betecknas som enkla.

*Insatsvaror* såsom utsäde, konstgödsel m.m. som ska användas för produktion av spannmål och andra ettåriga grödor redovisas som lagertillgångar innan de används och tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

*Växande gröda* redovisas enligt endera av två principer, antingen kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Utifrån inhämtade uppgifter från branschen synes numera fler än hälften av företagen tillämpa kostnadsföringsmodellen och färre än hälften aktiveringsmodellen.<sup>24</sup> Vidare framgår att andelen som tillämpar aktiveringsmodellen ökat under senare år och andelen som tillämpar kostnadsföringsmodellen därför minskat i motsvarande mån. Ett skäl för detta som framförs är att detta bättre matchar intäkter och kostnader varför det ger en mer rättvisande bild av företagets resultat och ställning.

Enligt kostnadsföringsmodellen redovisas samtliga utgifter för växande gröda som kostnad i takt med att de uppkommer vilket normalt är när arbete med marken utförs och när insatsvarorna används. I något enstaka fall menar de som redovisar enligt kostnadsföringsmodellen att det finns en osäkerhet i hur stor del av den höstsådda arealen som utvintrar varför man av den anledningen väljer denna modell.

Aktiveringsmodellen innebär att utgifter som uppkommer före och under den biologiska omvandlingen aktiveras som tillgång, som varor under tillverkning (växande gröda). Värderingen görs enligt reglerna om värdering av varulager och inte sällan sker värderingen enligt en schablonmässig metod. I branschen har arbetats fram schablonmässiga värden som tar hänsyn till såväl vilken slags gröda det är fråga som bokslutstidpunkt. Det finns också tillgång till schabloner som bygger på allmänna företagsekonomiska grunder som företagen justerar utifrån det enskilda företagets förutsättningar.

*Skördade produkter* redovisas som varulager oberoende av om kostnadsförings- eller aktiveringsmodellen används. Beroende på vad produkterna ska användas till är det fråga om färdiga varor, varor under tillverkning som ska bli färdiga varor eller varor som ska användas i tillverkning av färdiga varor. Värdering av lagret sker som grund efter de principer som gäller för respektive regelverk men normalt värderas de schablonmässigt utifrån av branschen framarbetade schablonvärden. I schablonvärdena ingår utgifter för förnödenheter av olika slag men även utgifter för arbete och maskiner fram till den biologiska tillgången är skördad.

I det fall företaget tillämpar aktiveringsmodellen för växande gröda aktiveras utgifterna för att framställa produkterna successivt och värdet på den växande grödan vid

<sup>24</sup> Statistiken har inte vidimerats genom analys av ett slumpmässigt urval av årsredovisningar.  
Redovisning av biologiska tillgångar 230131.docx

2023-01-31

skördetidpunkten med tillägg av utgifter för skörd kommer i princip att motsvara lagervärdet på den skördade produkten. I det fall kostnadsföringsmodellen tillämpas för växande gröda har insatsvaror m.m. kostnadsförts löpande. Trots detta ingår utgifterna i lagervärdet på de skördade produkterna.

### 4.3.2 Skogsbruk

Juridiska personer inom skogsbruket är i stor utsträckning större företag enligt definitionen i ÅRL varför de flesta tillämpar K3-reglerna.

*Skogsfastigheter* redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden och i anskaffningsvärdet för en förvärvad skogsfastighet ingår utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Fastigheten redovisas enligt enhetsprincipen och någon uppdelning av anskaffningsvärdet i marktillgång respektive biologisk tillgång görs inte. Däremot redovisas eventuella byggnader och markanläggningar separat.

Normalt sker ingen omvärdering av skogsfastigheten efter första redovisningstillfället. I det fall det sker en större avverkning omedelbart efter att fastigheten förvärvats kan i undantagsfall aktualiseras nedskrivning om fastighetens värde är lägre än dess redovisat värde. Detta gäller främst om innehavet är begränsat till en eller ett fåtal fastigheter. I takt med skogens tillväxt ökar fastighetens värde och nedskrivningen återförs.

I samband med en avverkning görs normalt en *avsättning för framtida utgifter* för återbeskogning. I ett uttalande från BFN anses en skogsägare genom avverkningen få en förpliktelse som kan beloppsbestämmas med rimlig grad av säkerhet och som sannolikt kommer infrias. För att ett företag ska anses ha ådragit sig en förpliktelse som kan föranleda en avsättning för framtida utgifter i årsredovisningen måste den riktas mot en utomstående. I detta fall anses den riktad mot det allmänna genom skogsvårdslagen (SVL).<sup>25</sup>

Avsättningen redovisas som kostnad i resultaträkningen och skuld i balansräkningen. När återbeskogningen sker återförs avsättningen som intäkt i resultaträkningen samtidigt som utgifterna för återbeskogning redovisas som kostnad.

Detta innebär att skogsägaren tillämpar *kostnadsföringsmodellen* för utgifter för återbeskogning och utgifterna påverkar således inte fastighetens redovisade värde.

*Avverkad skog* redovisas som varulager. Beroende på vad virket ska användas till är det fråga om färdiga varor, varor under tillverkning som ska bli färdiga varor eller varor som ska användas i tillverkning av färdiga varor. Värdering av lagret sker som grund efter de principer som gäller för respektive regelverk.

## 4.4 Enskilda näringsidkare

### 4.4.1 Jordbruk

Enskilda näringsidkare inom jordbruket är i princip uteslutande mindre företag enligt definitionen i ÅRL och kan därför avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Av de som väljer att tillämpa reglerna om K2/K3 Årsbokslut ("Årsbokslut") tillämpas de

<sup>25</sup> Enligt Skogsvårdslagen (1979:429) är en skogsägare under vissa förutsättningar skyldig att anlägga ny skog och vidta vissa förnyingsåtgärder för att trygga återväxten.



2023-01-31

enklare reglerna i regelverket och inte punkt 1.7. Enligt tillgänglig statistik från Skatteverket upprättar ca 77 procent av samtliga enskilda näringsidkare inom jord- och skogsbruk ett årsbokslut i förenklad form, K1-reglerna.<sup>26</sup> Utifrån behovet av en bättre redovisning är det en rimlig utgångspunkt att av företagen inom jordbruket tillämpar en större andel reglerna om Årsbokslut.

*Insatsvaror* såsom utsäde, konstgödsel m.m. som ska användas för produktion av spannmål och andra ettåriga grödor redovisas som lagertillgångar innan de används och redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Företag som tillämpar K1-reglerna tillämpar förenklade lagervärderingsregler.<sup>27</sup>

*Växande gröda* redovisas i princip undantagslöst enligt kostnadsföringsmodellen, dvs samtliga utgifter för växande gröda redovisas som kostnad i takt med att de uppkommer. Det argument som framförs för att tillämpa kostnadsföringsmodellen är, när den enskilde näringsidkaren äger marken, att civilrättsligt är växande gröda en del av marken och att den normalt inte säljs separat (det förekommer i undantagsfall att växande gröda säljs innan den är skördad, dvs i praktiken en form av terminsaffär) och av den anledningen kan man kostnadsföra.

*Skördade produkter* redovisas som varulager. Beroende på vad de ska användas till är det fråga om färdiga varor, varor under tillverkning som ska bli färdiga varor eller varor som ska användas i tillverkning av färdiga varor. Företag som tillämpar K1-reglerna tillämpar förenklade lagervärderingsregler.<sup>28</sup>

Lager av skördade produkter värderas utifrån av branschen framarbetade schablonvärden vilka synes beakta om företaget tillämpar reglerna om Årsbokslut eller K1-reglerna. I schablonvärdena ingår utgifter för förnödenheter av olika slag men även utgifter för arbete och maskiner fram till den biologiska tillgången är skördad. Trots detta ingår utgifterna som kostnadsförts tidigare år i lagervärdet på de skördade produkterna (se vidare avsnitt 7.3.4.2 Jordbruk).

#### 4.4.2 Skogsbruk

Enskilda näringsidkare inom jordbruket är i princip uteslutande mindre företag enligt definitionen i ÄRL och kan därför avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Som framgår ovan upprättar ca 77 procent av samtliga enskilda näringsidkare inom jord- och skogsbruk ett årsbokslut i förenklad form, K1-reglerna.<sup>29</sup> Skogsföretagen är i allmänhet mycket små varför ett rimligt antagande är att av företagen inom skogsbruket tillämpar en större andel K1-reglerna än vad som framgår av statistiken.

*Skogsfastigheter* redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden och i anskaffningsvärdet för en förvärvad skogsfastighet ingår utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Fastigheten redovisas enligt enhetsprincipen och någon uppdelning av anskaffningsvärdet i marktillgång respektive biologisk tillgång görs inte. Däremot redovisas eventuella byggnader och markanläggningar separat.

<sup>26</sup> Uppgifterna bygger på om den enskilde näringsidkaren markerat i NE-blanketten att förenklat årsbokslut inte har tillämpats.

<sup>27</sup> Punkterna 6.48-6.55 K1-reglerna.

<sup>28</sup> Punkterna 6.48-6.55 K1-reglerna.

<sup>29</sup> Uppgifterna bygger på om den enskilde näringsidkaren markerat i NE-blanketten att förenklat årsbokslut inte har tillämpats.

2023-01-31

Normalt sker ingen omvärdering av skogsfastigheten efter första redovisningstillfället. I det fall det sker en större avverkning omedelbart efter att fastigheten förvärvats kan i undantagsfall aktualiseras nedskrivning om fastighetens värde är lägre än dess redovisade värde. Detta gäller främst om innehavet är begränsat till en eller fåtal fastigheter. I takt med skogens tillväxt ökar fastighetens värde och nedskrivningen återförs.

I samband med en avverkning görs på motsvarande sätt som gäller för juridiska personer en *avsättning för framtida utgifter* för återbeskogning och det görs omedelbart avdrag för utgifterna. Företag som tillämpar K1-reglerna kan inte göra avdrag för avsättning för utgifter för framtida utgifter för återbeskogning utan avdrag görs i takt med att utgiften uppstår.

Oberoende av vilket regelverk som tillämpas tillämpar skogsägaren *kostnadsföringsmodellen* för utgifter för återbeskogning och utgifterna påverkar således inte fastighetens redovisade värde.

*Avverkad skog* redovisas som varulager. Beroende på vad virket ska användas till är det fråga om färdiga varor, varor under tillverkning som ska bli färdiga varor eller varor som ska användas i tillverkning av färdiga varor. Värdering av lagret sker som grund efter de principer som gäller för respektive regelverk.

## 5 Biologiska tillgångar i lagstiftning

### 5.1 Inledning

Den yttre gränsen för om en utgift ska redovisas som tillgång, aktiveringsmodellen, eller som kostnad, kostnadsföringsmodellen, bestäms av tillämplig lagstiftning, i första hand EU-direktivet och ÅRL. Företag som avslutar den löpande bokföringen med ett förenklat årsbokslut ska inte tillämpa ÅRL utan ska följa de principer som kommer till uttryck i K1-reglerna.

Innan vi redogör för EU-direktiv och ÅRL inleder vi med en kort redogörelse för vilka regler som gällde tidigare för företag som bedriver verksamhet inom jord- och skogsbruksnäringen. Vi avslutar avsnittet med en kort diskussion om vilka begränsningar som ges när det gäller utvecklandet av god redovisningssed.

### 5.2 Historisk bakgrund

Även tidigare skulle juridiska personer som bedrev verksamhet inom jord- och skogsbruksnäringen, precis som idag, tillämpa samma redovisningsregler som juridiska personer som bedrev annan verksamhet. Det fanns således inte några särskilda branschregler för juridiska personer inom jord och skogsbruk.

För enskilda näringsidkare som bedrev jord- och skogsbruksverksamhet fanns särskilda regler innan nuvarande bokföringslag trädde i kraft. Enskilda personer (och dödsbo) som ägde eller brukade en jordbruksfastighet var skyldiga att tillämpa jordbruksbokföringslagen (lag 1979:141). Detta innebar ett personens som underlag för beskattningen skulle föra räkenskaper för inkomsten från fastigheten. Undantag gällde för näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättningen normalt understeg



## Bokföringsnämnden

Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

20 basbelopp. Huvudsyftet med lagen synes således ha varit att ge ett relevant underlag för beskattningen.<sup>30</sup>

Redovisningsskyldigheten skulle fullgöras på sätt som, med iakttagande av vad som var allmänt brukligt inom jordbruks- och skogsbruksnäringarna, överensstämde med god redovisningssed.<sup>31</sup>

På motsvarande sätt som gäller idag skulle tillgångarna klassificeras som anläggnings- eller omsättningstillgångar.

Omsättningstillgångar skulle tas upp till högst anskaffningsvärdet och samtidigt fanns särskilda minimivärderingsregler för djur, jordbruks- och skogsprodukter samt annat varulager som inte fick tas upp till lägre värde än som överensstämde med de vid beskattningen gällande lägsta värdena.<sup>32</sup>

Förvärvade anläggningstillgångar skulle vid första redovisningstillfället tas upp till utgiften för dess förvärv eller tillverkning eller i vissa fall dess återanskaffningsvärde. Särskilda regler fanns för djur i jordbruk som skulle tas upp till av Riksskatteverket fastställt värde eller, om dylikt värde ej fastställts, allmänna saluvärdet.

Anläggningstillgångar skulle tas upp till högst anskaffningsvärdet dock att fast egendom, som åsätts taxeringsvärde, alltid kunde tas upp till taxeringsvärdet. Detta gällde även om taxeringsvärdet översteg anskaffningsvärdet. I praktiken innebar detta att fastigheten var föremål för en form av uppskrivning. Beloppet skulle dock anges särskilt.<sup>33</sup>

## 5.3 EU-direktiv

### 5.3.1 Tillämpningsområdet

EU-direktivet omfattar företag som har begränsat ansvar och handelsbolag m.m. med obegränsat ansvariga delägare. För svenskt vidkommande omfattas aktiebolag respektive handelsbolag och kommanditbolag av direktivet medan företag med obegränsat ansvar, enskilda näringsidkare, omfattas således inte av direktivet.<sup>34</sup>

EU-direktivet är ett principbaserat minimidirektiv och årsbokslutet ska upprättas enligt de principer som anges i direktivet och härigenom torde EU-direktivet få rättslig effekt på hur inhemska regler ska tolkas och tillämpas. EU-direktivet torde ur ett inhemskt perspektiv begränsa sig till att sätta den yttersta ramen vid tolkning och tillämpning av de nationella regelverken i form av lag och kompletterande normgivning.

### 5.3.2 Klassificering och värdering

I artikel 6.1 (i) anges att poster som redovisas i de finansiella rapporterna ska värderas i enlighet med principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad. Definitionen av anskaffningspris anges i artikel 2.6 som inköpspris och övriga med förvärvet

---

<sup>30</sup> 1 § jordbruksbokföringslagen

<sup>31</sup> 2 § jordbruksbokföringslagen

<sup>32</sup> 9 § jordbruksbokföringslagen

<sup>33</sup> 10 och 12 §§ jordbruksbokföringslagen

<sup>34</sup> Preambeln punkt 5, artikel 1 och bilagorna 1 och 2. När det gäller handelsbolag och kommanditbolag med enbart fysiska personer som delägare torde inte dessa bolag omfattas av EU-direktivet.

2023-01-31

sammanhängande kostnader minus sammanhängande minskningar av kostnader för förvärvet.

I artikel 2.7 definieras tillverkningskostnad som anskaffningspriset för råmaterial, förbrukningsvaror och andra kostnader som är direkt hänförliga till posten i fråga. I artikeln specificeras att distributionskostnader inte ska tas med samt att medlemsstaterna ska antingen tillåta eller kräva att en rimlig andel av indirekt hänförliga fasta eller rörliga omkostnader för produktionsperioden ska inkluderas i tillverkningskostnaden.

I artikel 6.1 (c) anges att posterna även ska värderas utifrån försiktighetsprincipen och periodiseringsprincipen. Försiktighetsprincipen beskrivs som att såväl redovisning som värdering ska ske med iakttagande av rimlig försiktighet. Det utvecklas genom att endast konstaterade intäkter får redovisas, att alla skulder som uppkommit under räkenskapsåret eller tidigare ska redovisas oavsett när de blir kända, samt att negativa värdejusteringar ska redovisas oavsett om resultatet för räkenskapsåret är vinst eller förlust.

Periodiseringsprincipen berörs också i artikel 6.1 (d) vars innebörd är att belopp i såväl balans- som resultaträkningen ska beräknas och redovisas enligt periodiseringsprincipen.

I artikel 12.7 anges även att omsättningstillgångar ska utifrån anskaffningsvärdet göras till föremål för värdejusteringar i syfte att ta upp dem till ett lägre marknadsvärde eller annat lägre värde på balansdagen.<sup>35</sup>

Vidare anges i artikel 12.8 att rätt till fast egendom och andra liknande rättigheter, såsom dessa definieras i nationell lagstiftning, ska redovisas under rubriken Mark och byggnader.

## 5.4 Årsredovisningslagen och bokföringslagen

### 5.4.1 Tillämpningsområdet

Den löpande bokföringen kan avslutas på olika sätt beroende på företagsform och företagets storlek. Enligt 6 kap. 1 § BFL ska bl.a. aktiebolag alltid avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Detsamma gäller enskilda näringsidkare som är större företag. En årsredovisning ska upprättas enligt bestämmelserna i ÅRL.

Andra företag än de som avses i 6 kap. 1 § BFL ska, om de inte upprättar årsredovisning, avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. När årsbokslutet ska upprättas ska vissa bestämmelser i årsredovisningslagen tillämpas. Förutom de allmänna principerna som anges i 2 kap. 4 § ÅRL ska reglerna i 4 kap. ÅRL om anläggnings- och omsättningstillgångar tillämpas. Utgångspunkten bör härvid vara att tillämpningen och tolkningen av bestämmelserna i ÅRL som grund är densamma för företag som avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Det innebär att den yttre ramen för en definition torde vara densamma för olika företagsformer.

Företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning får upprätta årsbokslutet i

<sup>35</sup> Jfr även artikel 2.8 EU-direktivet om värdejustering

2023-01-31

förenklad form. Det förenklade årsbokslutet ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning samt upprättas enligt god redovisningssed.

#### 5.4.2 Klassificering och värdering

I varken ÅRL eller BFL finns några specifika regler kring redovisning eller definition av biologiska tillgångar, växande gröda eller jordbruk och skogsbruk. Det finns inte heller några specifika definitionsregler om när ett företag anses ha en tillgång.

Däremot finns en definition i 4 kap. 1 § ÅRL om när en tillgång ska redovisas som anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Definitionen gäller såväl företag som avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning som det som avslutar med ett årsbokslut.

Det värde en tillgång ska redovisas till anges för anläggningstillgångar i 4 kap. 3 § ÅRL och utgörs av utgifter för tillgångens förvärv eller tillverkning. I paragrafen anges även att det avser inköpspriset och direkt hänförliga utgifter vid förvärv samt kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av en tillgång vid tillverkning. Företag som avslutar den löpande bokföringen med ett årsbokslut kan underlåta att ta med vissa indirekta utgifter i beräkningen.

En omsättningstillgång ska enligt 4 kap. 9 § ÅRL tas upp till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde, där anskaffningsvärde är utgifter för tillgångens förvärv eller tillverkning. Som grund föreligger ingen skillnad beroende på om företaget avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Bestämmelsen lämnar således inget utrymme för en lägre värdering än vad som följer av lägsta värdets princip

På grund av det nya EU-direktivet har ÅRL uppdaterats från och med år 2016. Inte heller i förarbetena<sup>36</sup> till uppdateringen diskuteras redovisning eller definition av biologiska tillgångar, växande gröda eller jordbruk och skogsbruk och det ges inte heller någon specifik definition av vad en tillgång är.

Inte heller har 4 kap. 3 § och 4 kap. 9 § ÅRL varit föremål för förändring förutom att en redaktionell ändring gjorts som inte påverkar paragrafens innebörd.

I Redovisningsutredningens delbetänkande<sup>37</sup> anges avseende värdering till anskaffnings- och tillverkningskostnad att svensk rätt sedan tidigare överensstämmer med den i EU-direktivet angivna värderingsprincipen utifrån tillverknings- och anskaffningskostnad. Detta är enligt vår uppfattning en bekräftelse på att tolkningen av ÅRL och därmed även den kompletterande normgivningen ska göras utifrån ett EU-perspektiv.

Även om tillgångskriteriet är uppfyllt kan tillämpningen av väsentlighetsprincipen<sup>38</sup> innebära att en tillgång inte ska tas upp. Principen innebär att ett företag får avvika från bestämmelserna om bl.a. värdering om följderna av avvikelsen inte är väsentlig, dvs om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen inte kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen.

<sup>36</sup> SOU 2014:22 och prop. 2015/16:3.

<sup>37</sup> SOU 2014:22, s. 249 ff.

<sup>38</sup> 2 kap. 3 a § ÅRL.

2023-01-31

I detta ligger även att bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet så att värdet på tillgångar och intäkter inte överskattas när den finansiella rapporten upprättas. Försiktighetsprincipen får dock inte drivas för långt utan försiktigheten ska vara rimlig vilket innebär att det inte är tillåtet att medvetet undervärdera tillgångar för att därigenom bygga upp dolda reserver. En alltför långt gående försiktighet kan komma i konflikt med kravet på att redovisningen skall ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning.<sup>39</sup> Principen fick sin nuvarande utformning genom införandet av nuvarande ÅRL.<sup>40</sup> Innan ÅRL infördes var tillämpningen av försiktighetsprincipen generös men har successivt fått ge vika för bl.a. matchningsprincipen.

Någon ändring av försiktighetsprincipen gjordes inte i samband med väsentlighetsprincipen särskilt reglerades i ÅRL år 2016

Periodiseringsprincipen som den kommer till uttryck i 2 kap. 4 § 4 ÅRL innebär att endast intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning. Principen utgår från EU-direktivet och innebär att det behöver fastställas vilket eller vilka räkenskapsår som en inkomst respektive utgift är hänförlig till innan en intäkt eller kostnad får redovisas i resultaträkningen. Det blir följaktligen även fallet för inkomster och utgifter hänförliga till biologiska tillgångar, dvs är de hänförliga till ett specifikt år eller till flera år och därmed periodiseras över de aktuella åren.

## 5.5 EU-direktivets och ÅRL:s yttre ram

Som framgår ovan ska ÅRL tolkas och tillämpas i ljuset av EU-direktivet, något som ur ett svenskt perspektiv torde begränsa sig till att sätta den yttersta ramen vid tolkning och tillämpning av de nationella regelverken i form av lag och kompletterande normgivning.<sup>41</sup>

Vidare är det självklart att ÅRL:s regler är tvingande i förhållande till såväl den kompletterande normgivningen som tillämpad praxis. Detta innebär att den yttersta ramen för när en utgift ska eller inte får periodiseras bestäms enligt reglerna i ÅRL. Härvid finns bl.a. specifika regler i 4 kap. ÅRL om värdering av anläggnings- och omsättningstillgångar men även de allmänna redovisningsprinciperna i 2 kap. 4 § ÅRL. När det gäller innehållet i god redovisningssed bestäms detta så långt möjligt genom en sedvanlig tolkning av bestämmelserna i ÅRL och relevant lagstiftning. Inte sällan är reglerna otydliga och kan behöva klargöras och fyllas ut. Bokföringsnämnden har ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Om en fråga är oreglerad kan en utfyllande tolkning göras inom ramen för en faktiskt förekommande redovisning hos bokföringsskyldiga.

Finns det särskilda regler i exempelvis inkomstskattelagen eller inom det civilrättsliga området kan även dessa påverka innehållet i god redovisningssed.<sup>42</sup> Som exempel på

<sup>39</sup> Prop. 1995/96:10 del II s 184.

<sup>40</sup> Någon ändring av försiktighetsprincipen gjordes inte 2016 när årsredovisningslagen var föremål för översyn.

<sup>41</sup> Se bl.a. prop. 1998/99:130, s 182.

<sup>42</sup> Som exempel på sådana regler som påverkat god redovisningssed är reglerna i 18 kap. IL om räkningsårets avskrivning.

2023-01-31

en situation där god redovisningssed inte kan gå utöver lagens ram är om ett företag värderar en tillgång till verkligt värde trots att detta inte är möjligt enligt ÅRL.<sup>43</sup>

Ett annat exempel är att ett företag som grund inte kan underlåta att redovisa en tillgång. Redovisning av pågående arbete på löpande räkning kunde tidigare redovisas enligt antingen en huvudregel eller en alternativregel. Enligt huvudregeln ska en intäkt redovisas som intäkt i takt med att arbetet utförs och ej fakturerade intäkter ska redovisas som tillgång i balansräkningen.

Alternativregeln ifrågasattes av EU-kommissionen men även av FAR som ansåg att tillämpningen inte var förenlig med 4 kap. 9 § ÅRL. Regeln innebar att inkomsten från uppdraget kunde tas upp som intäkt i takt med faktureringen. Således togs inte den ofakturerade delen upp varken som intäkt eller tillgång. I såväl EU-direktivet som ÅRL framgår att pågående arbete ska redovisas som tillgång och att beloppen ska periodiseras oavsett tidpunkten för betalningen (periodiseringsprincipen). BFN ansåg att alternativregeln inte var förenlig med EU-direktivet och ÅRL varför den utmönstrades ur K2-regelverket år 2015.<sup>44</sup> Regeln som byggde på ett skattemässigt synsätt<sup>45</sup> har inte haft sin motsvarighet i K3-regelverket.

## 5.6 Analys

Varken EU-direktivet eller ÅRL och dess förarbeten ger någon direkt vägledning kring redovisning av växande gröda eller när något är att se som en tillgång. Den vägledning som ges är att en tillgång ska redovisas och att den ska värderas till anskaffnings- eller tillverkningskostnaden. Det förefaller således som ett krav att i en post inkludera kostnader för att anskaffa eller tillverka denna post. Detta stärks av det synsätt som numera tillämpas på pågående arbeten på löpande räkning där en ofakturerad intäkt ska tas upp som tillgång.

Med biologiska tillgångar avses producerande växter hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet, dvs. den biologiska omvandlingen. För att den biologiska omvandlingen ska möjliggöras tillskjuter företaget såväl förnödenheter som arbete till mark och växt. Enligt vår bedömning förefaller det rimligt att den upparbetade kostnaden ses som en tillgång. Synsättet stärks, som nämnts ovan, av den uppfattning som framfördes av deltagarna i BFN:s samrådsmöte där det uttalades att biologiska tillgångar redovisningsmässigt bör ses en tillgång.

I värdet ska i sådana fall inkluderas utgifter för att anskaffa och tillverka den biologiska tillgången, dvs. tillgångens anskaffningsvärde. Detta ska skiljas från utgifter för underhåll m.m. av tillgången.

Om den biologiska tillgångens värde är oväsentligt kan posten utelämnas enligt ÅRL:s väsentlighetsprincip. Det är enligt vår mening svårt att hävda att posten biologiska tillgångar generellt är oväsentliga till sin karaktär och belopp, utan det behöver bedömas för respektive företag.

<sup>43</sup> Exempelvis är det inte möjligt att redovisa en fastighet till verkligt värde om detta överstiger anskaffningsvärdet ökat med utgifter för förbättringar.

<sup>44</sup> Noterbart är att regeln inte infördes i K2/K3 Årsbokslut.

<sup>45</sup> Enligt 17 kap. 26 § IL behöver värdet av pågående arbete som utförs på löpande räkning inte tas upp som tillgång utan intäkten kan tas upp i takt med faktureringen. Regeln är en särskild skatterättslig regel som inte ställer krav på viss hantering i redovisningen.

2023-01-31

Värderingen av biologiska tillgångar innehåller flera komplikationer, exempelvis gränsdragningen mellan tillgångsredovisning respektive utgifter för vård och underhåll. Detta ensamt är dock inte skäl för att inte redovisa en tillgång, dvs. det är inte möjligt att bygga upp omotiverade reserver. Däremot kan karaktären på växande gröda påverka möjligheten att uppskatta värdet, som under vissa förutsättningar kan uppskattas schablonmässigt, varvid försiktighetsprincipen ska beaktas.

## **6 IFRS**

### **6.1 Inledning**

För att få ett bredare jämförelseunderlag gör vi i detta avsnitt en kort beskrivning av hur växande gröda och andra biologiska tillgångar redovisas inom ramen för IFRS.

### **6.2 Definitioner**

IAS 41 Jord- och skogsbruk ska tillämpas vid värdering av biologiska tillgångar med undantag för producerande växter samt jord- och skogsbruksprodukter vid skörd. Det framgår av IAS 41.2 att mark eller nyttjanderätter hänförlig till jord- och skogsbruksverksamhet ses som en separat del som behandlas av separata standarder.

I IAS 41.5-7 anges definitionerna i standarden vilka motsvararas av definitionerna i kap. 34 K3 om jord- och skogsbruksverksamhet, biologiska tillgångar samt jord- och skogsbruksprodukter.

Härutöver finns beskrivningar av producerande växter som är en levande växt vilken används vid produktion eller tillhandahållande av jord- och skogsbruksprodukter, som förväntas producera under mer än en period och som har en ytterst liten sannolikhet för att de ska säljas som jord- och skogsbruksprodukter. Det tydliggörs också att ettåriga grödor och andra växter som odlas för att skördas (t.ex. träd som blir timmer) inte är att ses som producerande växter.

Den biologiska omvandlingen omfattar tillväxt, nedbrytning, produktion och avel som medför kvalitativa eller kvantitativa förändringar av en biologisk tillgång.

Redovisning av en biologisk tillgång ska enligt IAS 41.10 ske när företaget har kontroll över tillgången, sannolikt kommer att erhålla ekonomiska fördelar med tillgången och tillgångens verkliga eller anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

### **6.3 Tillgångens redovisade värde**

Biologiska tillgångar ska enligt IAS 41.1 redovisas till verkligt värde under förutsättning att värdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Jord- och skogsbruksprodukter som skördats från ett företags biologiska tillgångar ska värderas till verkligt värde vid skördetidpunkten och detta värde utgör sedan anskaffningsvärde när tillgången därefter ska klassificeras som varulager och värderingen sker enligt IAS 2 Varulager.

Vid värdering till verkligt värde öppnas för möjlighet att gruppera tillgångar. Om en tillgångs verkliga värde inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt ska det värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar enligt IAS 41.30. Anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar



2023-01-31

ska baseras på standarder för varulager, materiella anläggningstillgångar och nedskrivningar.

## 6.4 **Analys**

Att det finns en särskild standard rörande jord- och skogsbruk utgör en tydlig grund för hur dessa tillgångar ska värderas vilket får ses som en fördel för tydlighet kring vilka tillgångar som ska omfattas. De definitioner som anges i IAS 41 överensstämmer med de som finns i 34 kap. K3. En inte orimlig slutsats är att vid bedömning av när något är en biologisk tillgång och ska redovisas som en tillgång i IFRS och K3 denna bedömning rimligtvis bör vara samma. Det stöds även av att de tillgångar som inte kan värderas till verkligt värde fortsatt ska redovisas som en tillgång utifrån standarderna för omsättningstillgång respektive anläggningstillgång. Effekten av en tillämpning av IAS 41 är att det föreligger en värdekontinuitet mellan de olika stadierna, förnödenhet, biologisk tillgång respektive jord- och skogsprodukt (varulager).

De definitioner och den beskrivning som finns i IAS 41 tydliggör också den biologiska omvandlingen och att det är en del i tillgångens skapande. Att IAS 41 värderar tillgångar till verkligt värde får ses som ett rimligt syfte att få med den värdeutveckling som en biologisk tillgång bedriver när den växer och därigenom skapar ett högre värde.

IFRS delar också tydligt upp den biologiska tillgången och dess omvandling från marktillgång och nyttjanderättstillgång där den finns planterad växt. Det talar klart för att den biologiska tillgången är en separat del som ska hanteras skilt från marken i de fall där det är möjligt.

IFRS har med sin verkligt värde-värdering också en enklare möjlighet att beakta den biologiska omvandlingen. På det sättet innefattas såväl den värdeökning som sker utifrån nedlagda utgifter för gödsling och andra åtgärder och externa faktorer i jordbruket som framtida avverkningar och återbeskogningar för skogsbruket i tillgångens redovisade värde. Den biologiska omvandlingen beaktas därav och ger en mer rättvisande bild utifrån tillämplig normgivning.

Det bedöms dock inte finnas någon möjlighet utifrån nuvarande EU-direktiv att redovisa biologiska tillgångar till verkligt värde och det kan diskuteras om det leder till en enklare eller svårare hantering för företagen i praktiken. Därav undersöks inte verkligt värde-värderingen vidare i denna rapport.

## 7 **Biologiska tillgångar i BFN:s normgivning**

### 7.1 **Inledning**

I detta avsnitt redogör vi för hur biologiska tillgångar, som vi definierat begreppet tidigare, hanteras i svensk normgivning och vi har valt att diskutera detta utifrån respektive regelverk. Detta görs genom en sedvanlig tolkning av regelverket och aktuella regler i ÅRL. Vi behandlar även hur idag aktuella redovisnings sätt förhåller sig till reglerna i respektive regelverk.

## 7.2 K3

### 7.2.1 Biologiska tillgångar

34 kap. K3 berör jord- och skogsbruksverksamhet. I punkt 34.2 anges att jord- och skogsbruksverksamhet inkluderar den biologiska omvandlingen och skörd av biologiska tillgångar för försäljning eller för omvandling till jord- och skogsbruksprodukter eller nya biologiska tillgångar.

Med biologiska tillgångar i detta avseende avses levande växter. Det anges explicit att jord- och skogsbruksprodukter, dvs de skördade produkterna av de biologiska tillgångarna ska redovisas enligt 13 kap. om varulager.

Avseende redovisning av biologiska tillgångar från jord- och skogsbruksverksamhet framgår i kommentaren till 34.3 att dessa inte får redovisas till verkligt värde, utan hänvisning görs bl.a. till allmänna regler om omsättningstillgångar och anläggningstillgångar med referens till 13 kap. om varulager och 17 kap. om materiella anläggningstillgångar.

Om otillräcklig vägledning ges i K3 om hur en transaktion eller annan händelse ska redovisas ska i första hand sökas vägledning i bestämmelser som behandlar liknande frågor och i andra hand i de grundläggande principerna i kapitel 2. I det fall en fråga undantagsvis föreligger oreglerad i K3 kan i sista fall vägledning sökas i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Utifrån regleringen i 34 kap. kan vägledning om redovisning av biologiska tillgångar sökas i framför allt 2, 13 och 17 kap. K3.

### 7.2.2 Tillgångsdefinition

I 2 kap. K3 definieras olika företeelser och i punkt 2.12 definieras vad som är en tillgång. Enligt punkten är en tillgång en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar. Det framgår vidare i kommentaren att med framtida ekonomiska fördelar avses möjligheten att direkt eller indirekt bidra till inflödet av likvida medel, men att det även kan innebära kostnadsbesparingar. Det förtydligas också i kommentaren till punkt 2.12 att formen för tillgången samt äganderätten inte är avgörande för att fastställa om något är en tillgång.

Kriterierna för när en tillgång ska redovisas i balansräkningen förtydligas i punkt 2.18 där det anges att en tillgång ska redovisas när de ekonomiska fördelarna förknippade med tillgången sannolikt kommer att tillfalla företaget och tillgångens anskaffningsvärde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

I punkt 13.2 anges att varor i lager, som refereras till i kapitel 34, är omsättningstillgångar som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, under tillverkning för att säljas eller material/insatsvaror som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.

I punkt 17.2, som också refereras till i 34 kap, definieras materiella anläggningstillgångar som fysiska tillgångar som innehåller för produktion/distribution av



2023-01-31

varor/tjänster, uthyrning till andra, administrativa ändamål eller långsiktiga investeringsändamål.

### 7.2.3 Tillgångens redovisade värde

I kommentaren till punkt 2.20 anges anskaffningsvärdet för tillgångar som det belopp som vid anskaffningstillfället erlagts som betalning i form av likvida medel alternativt verkligt värde av de tillgångar som lämnats i utbyte.

Anskaffningsvärdet ska enligt 13 kap. utifrån 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL utgöras av utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. I kommentarstext anges även att andra utgifter för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager. För likartade tillgångar, dvs utbytbara avseende beskaffenhet och användning, får anskaffningsvärdet beräknas enligt först-in-först-ut-principen, genomsnittspriser eller enligt någon liknande princip enligt 4 kap. 11 § ÅRL. Det finns även möjligheter till schablonmässig metod för värdering av varulager under specifika förutsättningar i punkt 13.4.

Anskaffningsvärdet ska enligt 17 kap. utifrån 4 kap. 3 § ÅRL motsvara utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Det ska inkludera inköpspris och direkt hänförliga utgifter vid förvärv och kostnader som direkt kan hänföras till produktion vid tillverkning. I kommentarstexten till punkt 17.7 anges att i anskaffningsvärdet ska inkluderas utgifter för att bringa en tillgång på plats och i skick att användas inklusive ställa i ordning en plats, uppförande av tillgångens samt hanterings-, monterings- och provningsutgifter.

### 7.2.4 IFRS for SMEs

Eftersom det i punkt 1.7 K3 anges att en sista utväg för vägledning kring redovisning av en fråga undantagsvis kan sökas stöd i IASB:s rekommendationer och eftersom K3 delvis tagit utgångspunkt i IFRS for SME:s belyses hur frågan hanteras i det sistnämnda regelverket (i fortsättningen "SME"). Vår bedömning är dock att den vägledning som finns i bestämmelser i liknande frågor i 13 kap. och 17 kap. K3 samt de grundläggande principerna i 2 kap K3 är tillräckliga för att kunna få vägledning i frågan om hur biologiska tillgångar ska redovisas.

I Section 2 anges definitionen av en tillgång och i punkt 2.15a finns motsvarande text som punkt 2.12 K3. Dock skulle ordet "controlled", översättas till såväl *bestämmande inflytande*, som anges i punkt 2.12, som *kontrollerar* eller liknande ord. Att det skulle få någon faktisk effekt för bedömning av tillgångsdefinitionen får dock ses som osannolikt.

Utöver det utvecklas tillgångsdefinitionen ytterligare i punkterna 2.17-2.19. Texten där motsvaras av kommentarstexten till punkt 2.12 i K3. Vidare finns följande likheter.

- Kriterierna för att redovisa en tillgång anges i punkt 2.27 SME och överensstämmer med punkt 2.18 i K3.
- I Section 13 motsvarar punkt 13.1 beskrivningen i punkt 13.2 i K3.
- I Section 17 motsvarar punkt 17.2 beskrivningen i punkt 17.2 i K3.

Definitionen av biologiska tillgångar innebär att tillgångarna ska redovisas när företaget kontrollerar tillgången, det sannolikt kommer att erhålla ekonomiska fördelar och på ett tillförlitligt sätt kan fastställa värdet.

## Bokföringsnämnden

Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

När det gäller värdering av tillgångarna kan först konstateras följande.

- Section 13 om värdering av varulager motsvaras av de delar som finns i 13 kap. K3.
- Section 17 om värdering av materiella anläggningstillgångar motsvaras av de delar som finns i 17 kap. K3.

I Section 17 anges dock explicit att biologiska hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet enligt punkt 17.3 inte ska omfattas av Section 17 utan istället behandlas i Section 34.

En skillnad är jordbruksprodukter skördade från biologiska tillgångar där 13.15 anger att lager av denna typ av tillgångar ska vid första redovisningstillfället värderas till verkligt värde med avdrag för kostnader för skörden enligt Section 34.

För tillgångar vars verkliga värde inte kan fastställas ska anskaffningsvärdemetoden tillämpas och värderas utifrån punkterna 34.8 - 34.9. Av punkterna framgår att företaget ska redovisa anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar och eventuella ackumulerade nedskrivning på biologiska tillgångar vars verkliga värde är praktiskt ogenomförbart att fastställa. Vid jord- och skogsbruksprodukter som skördats från biologiska tillgångar ska de redovisas till verkligt värde vid skördetidpunkten och då ska Section 13 tillämpas.

## 7.2.5 Analys

### 7.2.5.1 Allmänt

Vid värdering av biologiska tillgångar är utgångspunkten i K3 att detta görs utifrån 34 kap. i regelverket. Av kapitlet framgår att det är specifikt den biologiska omvandlingen som avses. Det framgår vidare att vägledning vid värderingen ska sökas i tillgångskapitlen om omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. Det kan enligt vår uppfattning ses som en klar indikation på att den biologiska omvandlingen ska ses som en tillgång.

Av 2 kap. framgår att det är det företag som har det bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelarna som kommer att erhållas från de jord- och skogsbruksprodukter som skapas som ska redovisa en tillgång. Om ett företag har bestämmande inflytande över den biologiska omvandlingen och kommer att erhålla de ekonomiska fördelarna vid skörd får tillgångsdefinitionen i 2.12 anses uppfylld.

Skrivningarna i 34 kap. indikerar också att den biologiska omvandlingen utgör tillgången och ses som en separat tillgång från marken. Det innebär att om det är markägaren som äger de biologiska tillgångarna är det denna som ska redovisa dem medan om det är arrendator som äger de biologiska tillgångarna är det denne som ska redovisa dem.

För att ett företag inte ska kunna redovisa en tillgång i balansräkningen krävs att villkoren för att posten ska ses som en tillgång inte är uppfyllda, dvs att den biologiska omvandlingen inte uppfyller tillgångskriterierna. Ett sådant synsätt synes enligt vår uppfattning stå i strid med definitionen i 34 kap.

Ett argument för att den biologiska omvandlingen ändå inte utgör en tillgång skulle kunna vara att ett företag inte har det bestämmande inflytandet över de ekonomiska

2023-01-31

fördelarna som den biologiska omvandlingen ger. Då skulle kunna argumenteras att väder och andra externa förhållanden påverkar den biologiska omvandlingen och att företaget därav inte har kontroll över den biologiska omvandlingen. Det ger dock inte en helt rättvisande bild eftersom företaget genom förvaltning i form av gödsling, gallring m.m. på ett avgörande sätt påverkar den biologiska omvandlingen. Det är även företaget som kan välja när den biologiska omvandlingen ska påbörjas genom sådd m.m. respektive upphöra genom att skörda. Att väder och externa förhållanden påverkar en tillgång är inte en annorlunda situation jämfört med andra typer av tillgångar, t.ex. byggnader och inventarier som även de kan påverkas av stormar, bränder m.m. Därför är det svårt att argumentera för att det finns externa faktorer som skulle påverka bedömningen i sådan omfattning att företaget på olika sätt inte kan kontrollera den biologiska omvandlingen.

Skulle det ses som att externa faktorer som väder etc. skulle påverka bedömningen av om den biologiska omvandlingen är en resurs företaget har det bestämmande inflytandet över innebär det att växande grödor i växthus och liknande rimligtvis ändå skulle ses som en tillgång till skillnad från motsvarande gröda odlad utomhus. Vi finner det följaktligen svårt att hitta argument för att den biologiska omvandlingen inte är en resurs som företaget inte har bestämmande inflytande över och som det inte kan erhålla de ekonomiska fördelarna från. Därav landar vi i bedömningen att en biologisk tillgång uppfyller tillgångskriterierna i K3.

Utifrån den ekonomiska innebörden torde det sakna betydelse om det är arrendatorn eller markägaren som har haft utgiften för växande gröda.

I varken 13 kap. eller 17 kap. finns en definition av när en biologisk tillgång är en tillgång men bestämmelserna är avgörande för klassificeringen, dvs om en biologisk tillgång ska redovisas som en omsättningstillgång eller anläggningstillgång beroende på syftet och horisonten med innehavet.

Om den biologiska tillgångens värde är oväsentligt kan posten utelämnas. Som grund torde en biologisk tillgång vara väsentlig för företaget men exempelvis om det är fråga om en mindre areal i företaget kan utgiften vara oväsentlig och kostnadsföras omedelbart.

Värderingen av biologiska tillgångar innehåller flera komplikationer, exempelvis gränsdragningen mellan tillgångsredovisning respektive utgifter för vård och underhåll. Detta ensamt är dock inte skäl för att inte redovisa en tillgång. Däremot kan det påverka möjligheten att uppskatta värdet varvid försiktighetsprincipen ska beaktas.

#### **7.2.5.2 Jordbruk**

Enligt vår bedömning ger 34 kap. klart uttryck för att aktiveringsmodellen ska tillämpas för utgifter för växande gröda. Utifrån analysen ovan startar en biologisk omvandling när en gröda sätts/planteras och då uppstår en biologisk tillgång som behöver redovisas.

Inom jordbruk är utgångspunkten att en gröda skördas oftast inom kortare tid än ett år från det att den planteras. Därav bör tillgången klassificeras som en omsättningstillgång utifrån punkt 4.4 för att den kommer att omsättas inom ett år alternativt inom en verksamhetscykel. Redovisning bör följaktligen ske utifrån kapitlet

2023-01-31

som berör omsättningstillgångar och för de flesta företag som bedriver jordbruk är det rimligtvis 13 kap. om varulager som blir relevant för redovisningen.

Utgiften för inköp av råvaror och material för den aktuell grödan i ett jordbruk bör utifrån detta resonemang bli en del av tillgångens anskaffningsvärde. Även andra utgifter som har direkt koppling till tillverkningen ska inkluderas i anskaffningsvärdet, vilket skulle kunna inkludera utgifter för gödsling. Härvid måste dock göras en gränsdragning mot utgifter som mer är av underhållskaraktär. Enligt punkt 13.4 finns även möjlighet till schablonmässig värdering, vilket är en praktisk hantering av den annars svåra bedömningen av hur stor del som är direkt hänförligt till produktionen. En sådan schablon kan, som redan görs idag, lämpligen tas fram av branschen utifrån olika produktionsmetoder, typer av grödor etc. Dessa schablonmässiga värderingsmodeller synes av naturliga skäl vara i linje med de schablonmetoder som används för att värdera lager av produkter. Härigenom blir värderingskedjan från insatsvaror till skördade produkter obruten.

Som framgår ovan tillämpar vissa företag kostnadsföringsmodellen för växande gröda. Den fråga som då är avgörande är om detta redovisningssätt är förenligt med K3-regelverkets regler om biologiska tillgångar och kan ses som en möjlig branschpraxis parallellt med den enligt K3-regelverket angivna aktiveringsmodellen.

Enligt vår bedömning finns flera skäl för att en tillämpning av kostnadsföringsmodellen inte är förenlig med K3-regelverket. Den ekonomiska innebörden av växande gröda är att denna process är en del av produktion av den slutliga produkten och att den därför ska tas upp som tillgång. Av såväl EU-direktivet som ÅRL framgår att en tillgång ska redovisas i balansräkningen. En omsättningstillgång ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Vår slutsats är således att om ett företag tillämpar kostnadsföringsmodellen för utgifter för växande gröda är inte den tillämpningen i enlighet med varken EU-direktivet respektive ÅRL eller K3-regelverket.

### **7.2.5.3 Skogsbruk**

Som framgår i analysen ovan startar en biologisk omvandling när en växt planteras och då uppstår en biologisk tillgång som behöver redovisas. Inom skogsbruk är det följaktligen rimligt att det uppstår en tillgång i ett företag när träd planteras eller när skog förvärvas. Vid förvärv av skog från en extern part sker förvärvet i form av en fastighet. Likt fördelning av ett fastighetsvärde på byggnad och mark är det följaktligen rimligt att en del av värdet som fastigheten förvärvats för är p.g.a. skogen och den avkastning som den bedöms generera genom avverkning och värdestegring.

Inom skogsbruk är klassificeringen av skogen svår. Med anläggningstillgång avses en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Utifrån punkt 4.4 görs bedömningen vid förvärvet av tillgången (fastigheten/skogen) och utifrån förvärvarens syfte med innehavet. Enligt vår bedömning är det rimligt att anta att skog i många fall förvärvas för att stadigvarande "brukas eller innehas" i ett företags verksamhet och att den därför ska redovisas som anläggningstillgång. Även om skogen ska avyttras sker detta successivt under lång tid och vidare är skogen naturligt långsamt växande vilket gör verksamhetscykeln från planta till avverkningsbar skog lång. Verksamhetscykeln behöver inte nödvändigtvis ses som perioden från en plantering till avverkning. Plantering och avverkning av ett skogsområde sker succesivt

2023-01-31

och därför skulle en verksamhetscykel även kunna ses från en avverkning till nästa. Till skillnad från punkt 4.4 där det definieras när något är en omsättningstillgång och i annat fall är en anläggningstillgång anger definitionen i ÅRL istället att en anläggningstillgång en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas och innehas och att andra tillgångar är omsättningstillgångar. Vid en bedömning utifrån ÅRL blir utgångspunkt att om skogen stadigvarande brukas och innehas ska den ses som anläggningstillgång och att en tolkning av en lång verksamhetscykel för skogen ensamt skulle innebära att den utifrån K3 klassificeras som en omsättningstillgång bedömer vi inte som tillräckligt.

Klassificeras skogen som en anläggningstillgång ska den ses det som en materiell anläggningstillgång och ska redovisas enligt reglerna i 17 kap.<sup>46</sup>

Skogen redovisas enligt enhetsprincipen och anskaffningsvärdemetoden. Något värdeminskningssavdrag görs inte, bl.a. på grund av att skogen är normalt inte föremål för värdeminskning (förslitning) utan istället tillväxt i både volym och värde. När en del av en skog avverkas minskar tillgångens substans och företaget behöver göra en bedömning om ett nedskrivningsbehov föreligger, vilket kan aktualiseras om skogens återvinningsvärde efter avverkningen understiger det redovisat värde. Ser man på enbart det avverkade området omvandlas anläggningstillgångens värde till omsättningstillgång (lager eller kundfordran). Eftersom enhetsprincipen tillämpas och skogen ses som en sammanhållen enhet bör återvinningsvärdet kunna beräknas utifrån hela skogens värde, vilket i sådant fall innebär att nedskrivning sällan blir fallet för skogsareal som har innehafts mer än några år och där inte en majoritet av skogen avverkas under ett år. I värderingen av skogen torde ingå även utgiften för återbeskogning eftersom detta är ett legalt krav (se vidare nedan).

Nästa fråga är därför hur utgifter för återplantering ska redovisas, enligt kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Anskaffningsvärdemetoden som den framgår av K3 torde innebära att det krävs en nyanskaffning av en tillgång eller förbättring av befintlig tillgång för att utgiften ska kunna redovisas som tillgång. Såvitt vi kunnat utröna redovisas skogen som *en* tillgång och om utgifterna för återbeskogning ska redovisas som tillgång ska detta göras utifrån om det skett en förbättring av tillgången.

Enligt skogsvårdslagen ("SVL") är ett företag skyldigt att anlägga ny skog om markens virkesproducerande förmåga inte tillvaratas på ett godtagbart sätt efter avverkning. Det innebär att när företaget avverkar en del av skogen uppstår en lagstadgad skyldighet att plantera skog inom en viss tidsperiod. Företaget har följaktligen en legal förpliktelse som kommer innebära ett utflöde av resurser när återbeskogning sker och företaget kan rimligtvis göra en tillförlitlig uppskattning av utgiften för att återplantera. Därav torde kraven i punkt 21.4 om att företaget ska redovisa en avsättning i balansräkningen vara uppfyllda.

Avsättningen är följaktligen en utgift som uppkommer i samband med att avverkningen sker. Det talar för att avsättningen för framtida återplantering är en utgift för avverkning och ska kostnadsföras i samband med att den uppkommer.

<sup>46</sup> I det undantagsfall den redovisas som omsättningstillgång ska redovisning ske enligt reglerna i 13 kap. K3 om varulager.

2023-01-31

Enligt punkt 17.7 K3 ska ett företag som gjort avsättning för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räkna in det beloppet i anskaffningsvärdet för den materiella anläggningstillgången. I fallet med avsättning för återbeskogning rör det sig dock inte om sådana utgifter varför de inte heller uppfyller kriterierna i punkt 17.7 K3 för att kunna inkluderas i skogens anskaffningsvärde.

BFN yttrade sig 2009-06-11 till Högsta förvaltningsdomstolen i ett mål om avsättning i samband med återbeskogning och uttalade att det var god redovisningssed att göra avsättning för framtida utgifter för plantering. Nämnden uttalade vidare att även utgifter som uppstår efter själva återplanteringen kan beaktas vid beräkning av avsättning för en återbeskogningsskuld. Bedömningen var således i enlighet med ovan beskrivning. Även där uttrycks argument som indikerar att det avser en utgift för avverkning i enlighet med ovan.<sup>47</sup>

Inom ramen för anskaffningsvärdemetoden innebär detta att den biologiska tillgången vid återbeskogning efter en avverkning inte kommer få ett ökat anskaffningsvärde på grund av den tillkommande utgiften.

Ett alternativt synsätt som kan vara förenligt med K3 är att skogen redovisas enligt en komponentansats. Detta skulle innebära att när skog avverkas viss del av skogens anskaffningsvärde redovisas som kostnad samtidigt som nyplantering redovisas som en tillgång. Utifrån utformningen av K3 har vi inte utrett denna fråga ytterligare.

Det torde föreligga en skillnad i det fall fråga är om nyplantering av tidigare oplanterad mark. Eftersom planterad skog utgör en biologisk tillgång och att utgifter därav ska aktiveras blir utgifterna för tillverkning/inköp en del av den nya skogens anskaffningsvärde enligt tidigare beskrivning.

Vår slutsats är att det sätt som skogsägarna behandla utgifter för såväl nyanskaffning av skog som återbeskogning efter en avverkning är i enlighet med såväl EU-direktivet som ÅRL men även tillämpningen av K3-regelverket.

## 7.3 K2

### 7.3.1 Biologiska tillgångar

K2 är ett förenklingsregelverk som ger utrymme för att tillämpa schabloner av olika slag och ett annat viktigt inslag i regelverket är försiktighetsprincipen. Exempelvis är det inte möjligt att redovisas tillgångar till verkligt värde även om det är möjligt enligt ÅRL. Ett annat exempel är att egenupparbetade immateriella tillgångar inte får redovisas.

I BFN:s vägledning Årsredovisning i mindre företag BFNAR 2016:10 (K2) finns inte några särskilda regler om redovisning eller definition av biologiska tillgångar, växande gröda eller jordbruk och skogsbruk.

Om en fråga inte är reglerad i K2 ska enligt punkt 1.7 sökas vägledning i första hand i regler som behandlar liknande frågor och i andra hand de grundläggande principerna i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL. I K2-regelverket ska därför i första hand sökas vägledning i 9 kap. om tillgångar och 7 kap. om rörelsekostnader.

<sup>47</sup> Uttalandet avser tid innan befintlig normgivning beslutades men förutsättningarna för en avsättning synes inte ha ändrats.



## Bokföringsnämnden

Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

I det fall företaget inte ska redovisa en utgift som en tillgång enligt aktiveringsmodellen ska utgiften enligt punkt 7.4 i stället jämlikt kostnadsföringsmodellen redovisas som kostnad i resultaträkningen.

K2 har ingen definitionen av vad en tillgång är. Däremot beskrivs i punkt 9.2 vilka tillgångar som ett företag ska redovisa och i punkt 9.3 beskrivs när en tillgång ska redovisas, dvs. när företaget övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Enligt grundregeln i punkt 9.2 ska ett företag endast redovisa tillgångar som det äger. I punkten görs undantag för förbättringsutgifter på annans fastighet och redovisningsmedel. I kommentaren till punkten nämns att även vissa tillgångar som företaget äger får inte redovisas som tillgång, t.ex. egenupparbetade immateriella tillgångar. I kommentaren nämns även att hyrd egendom inte ska redovisas som tillgång med utgångspunkt i att ägande inte föreligger och att företaget normalt ska bedöma om det äger en tillgång utifrån köprättsliga regler om äganderättens övergång.

Med anläggningstillgång avses en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehåsa i verksamheten och enligt punkt 9.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om det är en anläggnings- eller omsättningstillgång. Av kommentaren till regeln framgår att en tillgång som ett företag "tänker använda eller äga stadigvarande" är en anläggningstillgång. I det fall företaget inte äger en tillgång utan endast använder den torde avses sådana tillgångar som enligt principerna i K2 trots bristen på ägande kan redovisas som tillgång.

Enligt K3 är ett krav för att en utgift ska kunna redovisas som tillgång att företaget har det bestämmande inflytandet över tillgången, såvitt nu är aktuellt den biologiska omvandlingen. En rimlig tolkning av kravet på ägande, som för fastigheter torde ta sikte på det civilrättsliga ägandet, är att företaget har det bestämmande inflytandet över tillgången ifråga.

Någon tydlig definition av vad som är en fysisk anläggningstillgång finns egentligen inte. Av punkt 10.3 framgår dock att en anläggningstillgång som avses att stadigvarande brukas eller innehåsa i verksamheten enligt 4 kap. 1 § första stycket ÅRL redovisas som en materiell anläggningstillgång om den materiella delen av tillgången utgör mer än 50 procent av anskaffningsvärdet.

I 10 kap. finns avskrivningsregler för olika fastighetstillbehör, exempelvis för byggnader men inte för biologiska tillgångar.

Med omsättningstillgång avses enligt punkt 9.5 en tillgång som inte är avsedd att stadigvarande brukas eller innehåsa utan är avsedd att omsättas i den normala verksamheten. I punkt 12.2 anges att varulager utgörs av omsättningstillgångar som är avsedda att säljas i den normala verksamheten som färdiga varor, omsättningstillgångar under tillverkning för att få färdiga varor eller omsättningstillgångar som ska användas i tillverkningen av färdiga varor.

### 7.3.2 Tillgångens redovisade värde

Utöver hänvisning till beskrivningen i ÅRL om anskaffningsvärde respektive värdering av anläggningstillgångar och omsättningstillgångar berörs värderingsfrågor allmänt i 9 kap. K2 och specifikt i 10 kap. och 12 kap.

2023-01-31

I punkt 9.8 utvecklas hur anskaffningsvärdet ska bestämmas, det anges att vid likvidtransaktioner inklusive förvärv mot lånerevers/skuld utgörs anskaffningsvärdet av inköpspris i faktura, avtal eller liknande handling. I punkt 2.8 andra stycket anges att om en tillgång betalas med en annan olikartad tillgång är utgångspunkten för anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången det verkliga värdet på den tillgång som tas emot, justerat för eventuella betalningar. Kan verkligt värde inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska verkligt värde bestämmas utifrån det som lämnas i utbyte.

Enligt K2 är anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar inköpspris och därutöver utgifter direkt hänförliga till förvärvet enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL. Med utgifter direkt hänförliga till förvärvet avses enligt punkt 10.9 bland annat frakt, tull, lagfart, installation och konsulttjänster.

Även när en tillgång klassificeras som varulager anses anskaffningsvärdet utgöras av tillgångens utgifter för förvärvet eller kostnaderna för produktion av tillgången. Enligt 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL får anskaffningsvärdet för likartade tillgång beräknas enligt först-in-först-ut-principen, eller vägda genomsnittspriser alternativt en liknande princip. Även för varulager ska direkt hänförliga utgifter räknas in i värdet enligt punkterna 12.9 och 12.10.

I K2-regelverket kommer väsentlighetsprincipen till uttryck genom särskild reglering i specifika fall. Någon sådan regel finns inte för biologiska tillgångar.

Eftersom K2-regelverket är ett förenklingsregelverk som särskilt framhåller försiktighetsprincipen torde finnas ett relativt stort utrymme till tillämpning av denna princip, dvs. det finns en bredare marginal för när en reserv ska anses föreligga.

### **7.3.3 Analys**

#### **7.3.3.1 Allmänt**

Eftersom det inte finns någon specifik vägledning för hur biologiska tillgångar ska redovisas enligt K2 blir bestämmelser som behandlar närliggande frågor aktuella att söka vägledning i. I första hand 7 kap. om rörelsekostnader och 9 kap. om tillgångar bedöms relevanta för bedömningen av hur biologiska tillgångar ska redovisas.

Om företaget ska tillämpa aktiveringsmodellen eller kostnadsföringsmodellen bestäms i ett första steg utifrån om företaget äger den biologiska tillgången. Om tillgången ägs av företaget ska utgiften för den redovisas som en tillgång enligt punkt 9.2 och i annat fall ska den redovisas som en kostnad enligt punkt 7.4 .

När ett företag gör ett inköp av utsäde, trädplantor, konstgödsel och andra insatsvaror äger företaget efter transaktionen enligt köprättsliga principer den inköpta tillgången. Utgiften för de inköpta insatsvarorna uppfyller normalt kriterierna för att anses utgöra en tillgång enligt punkt 9.2 och ska därför redovisas.

När företaget sår/planterar/sätter etc. de inköpta varorna blir de biologiska tillgångar och om det sker på mark som företag äger bör det rimligtvis inte finnas några tvivel om att företaget även äger de biologiska tillgångarna. Som framgår ovan är på rot stående träd och andra växter tastighetstillbehör (fast egendom) om de tillförts marken av ägaren till fastigheten.



2023-01-31

I K2 finns avskrivningsregler för fastighetstillbehör, bl.a. byggnad och markanläggning. Det finns inga regler om biologiska tillgångar i K2 utan vägledning får sökas i vad som gäller för andra fastighetstillbehör. Utifrån detta är vår bedömning att biologiska tillgångar är tillgångar enligt K2 som ska klassificeras som anläggningstillgång eller omsättningstillgång utifrån principerna i 10 och 12 kap.

Även om det inte finns något uttryckligt krav enligt K2 på att företaget ska ha det bestämmande inflytandet över tillgången så ligger det i ägandet att kontrollen finns.

I det fall företaget sår/planterar/sätter etc. biologiska tillgångar på arrenderad mark bör utgångspunkten vara avtalet mellan företaget och markägaren om vem som har äganderätten enligt punkt 9.2 och enligt punkt 9.3 övertagit väsentliga risker och förmåner till de biologiska tillgångarna. Enligt vår bedömning synes det i normalfallet vara det företag som arrenderar marken som också har äganderätten till och det bestämmande inflytandet över den biologiska tillgången. Det kan dock inte uteslutas att det finns företag som arrenderar mark som inte har äganderätt till den biologiska tillgången. Utgifter för tillgångar som företaget inte äger får inte redovisas som tillgång utan ska enligt 7 kap. redovisas som kostnad (kostnadsföringsmodellen).

I tillgångens anskaffningsvärde ska ingå dels inköpspris för material, utgifter för personal som arbetat med förädling av den biologiska tillgången och andra utgifter som direkt hänförliga till tillgången. Företaget kan använda en schabloniserad beräkningsmodell för värdering enligt punkt 2.9.

I varken punkt 9.5, 10 kap. och 12 kap. finns en definition av när en biologisk tillgång är att anse som tillgång men bestämmelserna är avgörande för klassificeringen om en biologisk tillgång ska redovisas som en omsättningstillgång eller anläggningstillgång beroende på syftet och horisonten med tillgången.

I vissa fall får tillgångar redovisas om kostnad, bl.a. materiella anläggningstillgångar med kort ekonomisk livslängd, punkt 10.6 men några sådana väsentlighetsregler finns inte för biologiska tillgångar.

Värderingen av biologiska tillgångar innehåller flera komplikationer, exempelvis gränsdragningen mellan tillgångsredovisning respektive utgifter för vård och underhåll. K2 är ett förenklingsregelverk som bygger på försiktighetsprincipen. Detta kan påverka bedömningen av om kostnadsföringsmodellen är tillämplig i någon del.

### **7.3.3.2 Jordbruk**

Bedömningen om äganderätten som beskrivits ovan får ses som relevant för växande gröda i jordbruk. Är det markägaren som tillfört marken insatsvaror och andra resurser är denne ägare av den biologiska tillgången. Även om den biologiska tillgången är en del av fastigheten finns det inget hinder att på motsvarande sätt som byggnader och andra fastighetstillbehör se den biologiska tillgången som en särskild tillgång.

Arrendatorn torde normalt vara ägare till den biologiska tillgången och inte heller i detta fall föreligger hinder för att se den biologiska tillgången som en särskild tillgång.

Biologiska tillgångar som redovisas som tillgång ska enligt punkterna 9.5, 10.3 och 12.2 på motsvarande sätt som gäller för K3, (se avsnitt 7.2.5.2 Jordbruk) ska i normalfallet klassificeras som omsättningstillgångar och redovisas enligt 12 kap. om varulager.

2023-01-31

Värderingen av biologiska tillgångar innehåller flera komplikationer, exempelvis gränsdragningen mellan tillgångsredovisning respektive utgifter för vård och underhåll. Enligt punkt 2.8 finns möjlighet till schablonmässig värdering, vilket är en praktisk hantering av den annars svåra bedömning hur stor del som är direkt hänförligt till produktionen. En sådan schablon kan, som redan görs idag, lämpligen tas fram av branschen utifrån olika produktionsmetoder, typer av växande gröda etc. Dessa schablonmässiga värderingsmodeller synes av naturliga skäl vara i linje med de schablonmetoder som används för att värdera lager av produkter. Härigenom blir värderingskedjan från insatsvaror till skördade produkter obruten.

Som framgår ovan tillämpar vissa företag kostnadsföringsmodellen för växande gröda. Den fråga som då är avgörande är om detta redovisningssätt är förenligt med K2-regelverket och kan ses som en möjlig branschpraxis parallellt med den enligt K2-regelverket angivna aktiveringsmodellen.

Till skillnad mot K3 är K2 ett förenklingsregelverk som bygger på schabloner men även på en uttalad försiktighetsprincip. Utifrån försiktighetsprincipen får ett företag exempelvis inte redovisa egenupparbetade immateriella tillgångar även om det äger och har kontroll över tillgången. Skälet till att sådana tillgångar inte får redovisas torde vara att de är svåra att identifiera men även att värdera. Motsvarande synsätt kan inte göras gällande avseende växande gröda, som i och för sig kan vara svår att värdera.

Tillämpningen av försiktighetsprincipen får dock inte medföra att omotiverade reserver byggs upp i balansräkningen. Vidare är det naturligt att vid tillämpningen söka vägledning i vad som gäller för andra fastighetstillbehör. Enligt vår bedömning är det därför tveksamt om kostnadsföringsmodellen kan tillämpas på växande gröda.

Vad som ytterligare försvårar situationen är att av såväl EU-direktivet som ÅRL framgår att en tillgång ska redovisas i balansräkningen. En omsättningstillgång ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Vår slutsats är således att om ett företag tillämpar kostnadsföringsmodellen för utgifter för växande gröda är inte en sådan tillämpning i enlighet med K2 som regelverket är utformat idag. Om regelverket ändras inom ramen för försiktighetsprincipen blir förhållandet annorlunda. Här måste dock beaktas kravet i såväl EU-direktivet som ÅRL att en tillgång ska redovisas.

### 7.3.3.3 Skogsbruk

Bedömningen om äganderätten som beskrivits ovan får ses som relevant även för biologiska tillgångar i skogsbruket.

Samma bedömning görs utifrån punkt 9.5 (jfr. även punkterna 10.3 och 12.2) angående klassificering som beskrivs för K3 (se avsnitt 7.2.5.3 Skogsbruk), d.v.s. att biologiska tillgångar inom skogsbruket i normalfallet klassificeras som anläggningstillgångar och redovisas enligt 10 kap. om materiella anläggningstillgångar.

Även enligt K2 redovisas skogen enligt anskaffningsvärdemetoden. Något värdeminskningssavdrag görs inte, bl.a. på grund av att skogen är normalt inte föremål för värdeminskning (förslitning) utan värdetillväxt. När en del av en skog avverkas minskar tillgångens substans och företaget behöver göra en bedömning om ett nedskrivningsbehov föreligger, vilket kan aktualiseras om skogens värde efter avverkningen understiger redovisat värde. Ser man på enbart det avverkade området

2023-01-31

omvandlas anläggningstillgångens värde i samband med avverkningen till omsättningstillgång (lager eller kundfordran). Vid bedömningen av skogens värde bör skogen ses som en sammanhållen enhet (enhetsprincipen), vilket i sådant fall innebär att nedskrivning sällan blir fallet för skogsareal som har innehafts mer än några år och där inte en majoritet av skogen avverkas under ett år. I värderingen av skogen torde ingå även utgiften för återbeskogning eftersom detta är ett legalt krav (se vidare avsnitt 7.2.5.3 Skogsbruk om K3).

Nästa fråga är därför hur utgifter för återplantering ska redovisas vid tillämpning av K2, enligt kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Anskaffningsvärdemetoden som den framgår av K2 torde innebära att det krävs en nyanskaffning av en tillgång eller förbättring av befintlig tillgång för att utgiften ska kunna redovisas som tillgång. Såvitt vi kunnat utröna redovisas skogen som *en* tillgång och om utgifterna för återbeskogning ska redovisas som tillgång ska då göras utifrån om det skett en förbättring av tillgången.

Den legala skyldigheten till återbeskogning som uppstår vid avverkning uppfyller även kriterierna för avsättning enligt punkt 16.2 och ett företag ska redovisa en avsättning i balansräkningen på samma sätt som beskrivs för K3 (se vidare avsnitt 7.2.5.3 Skogsbruk). I punkt 10.9 anges att avsättning för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats inte ska inkluderas i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång och därav görs bedömningen att även enligt K2 ska utgiften för avsättning i samband med återbeskogning kostnadsföras vid uppkomsten vid uppkomsten av en inkomst på grund av avverkningen.

Inom ramen för anskaffningsvärdemetoden innebär detta att den biologiska tillgången vid återbeskogning efter en avverkning inte kommer få ett ökat anskaffningsvärde på grund av den tillkommande utgiften.

Det torde föreligga en skillnad i det fall fråga är om nyplantering av tidigare oplanterad mark. Eftersom planterad skog utgör en biologisk tillgång och att utgifter därför ska aktiveras blir utgifterna för tillverkning/inköp en del av den nya skogens anskaffningsvärde enligt tidigare beskrivning.

Vår slutsats är således att det sätt som skogsägarna behandla utgifter för såväl nyanskaffning av skog som återbeskogning efter en avverkning är i enlighet med såväl EU-direktivet som ÅRL men även tillämpningen av K2-regelverket.

## 7.4 K2/K3 Årsbokslut

### 7.4.1 Biologiska tillgångar

BFN:s vägledning BFNAR 2017:3 Årsbokslut (Årsbokslut) är ett förenklingsregelverk som ger utrymme för att tillämpa schabloner av olika slag och ett annat viktigt inslag i regelverket är försiktighetsprincipen. Exempelvis är det inte möjligt att redovisa egenupparbetade immateriella tillgångar. Det föreligger en legal skillnad i förhållande till K3 och K2 eftersom EU-direktivet inte omfattar enskilda näringsidkare.

I Årsbokslut finns inte några särskilda regler om redovisning eller definition av biologiska tillgångar, växande gröda eller jordbruk och skogsbruk, utöver redovisning av djur i jordbruk.

## Bokföringsnämnden

Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

Inom ramen för Årsbokslut finns två regelverk och som framgår av punkt 1.7 Årsbokslut är det möjligt i det fall förenklingsregelverket innebär begränsningar för företaget utifrån tillämpliga regler i ÅRL att välja att följa reglerna om K3 som vi redogör för ovan under avsnitt 7.2. Det torde vara synnerligen ovanligt att företag väljer att tillämpa punkt 1.7 Årsbokslut varför vi fortsättningsvis endast behandlar företag som väljer att tillämpa förenklingsreglerna.

Om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet ska enligt punkt 1.6 Årsbokslut vägledning i första hand sökas i regler som behandlar liknande frågor och i andra hand i de grundläggande principerna i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL. I första hand sökes därför vägledning i kapitel 8 om tillgångar och kapitel 6 om rörelsekostnader.

I det fall företaget inte ska redovisa en utgift som en tillgång enligt aktiveringsmodellen ska enligt punkt 6.4 utgiften istället jämlikt kostnadsföringsmodellen redovisas som kostnad i resultaträkningen.

I punkt 8.2 beskrivs vilka tillgångar som ett företag ska redovisa och i punkt 8.3 beskrivs när en tillgång ska redovisas, dvs. när företaget övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Även om företaget äger tillgången finns i punkt 8.2 undantag från huvudregeln vad gäller förbättringsutgifter på annans fastighet och redovisningsmedel. I kommentaren till punkten nämns att även vissa tillgångar som företaget äger får inte redovisas som tillgång, t.ex. egenupparbetade immateriella tillgångar. I kommentaren nämns även att hyrd egendom inte ska redovisas som tillgång med utgångspunkt i att ägande inte föreligger och att företaget normalt ska bedöma om det äger en tillgång utifrån köprättsliga regler om äganderättens övergång.

Med anläggningstillgång avses en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten och enligt punkt 8.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om det är en anläggnings- eller omsättningstillgång. Av kommentaren till regeln framgår att en tillgång som ett företag "tänker använda eller äga stadigvarande" är en anläggningstillgång. I det fall företaget inte äger en tillgång utan endast använder den torde avses sådana tillgångar som enligt principerna i Årsbokslut trots bristen på ägande kan redovisas som tillgång.

Enligt K3 är ett krav för att en utgift ska kunna redovisas som tillgång att företaget har det bestämmande inflytandet över tillgången, såvitt nu är aktuellt den biologiska omvandlingen. En rimlig tolkning av kravet på ägande, som för fastigheter torde ta sikte på det civilrättsliga ägandet, är att företaget har det bestämmande inflytandet över tillgången i fråga.

Någon tydlig definition av vad som är en fysisk anläggningstillgång finns egentligen inte. Av punkt 9.3 framgår dock att en anläggningstillgång som avses att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten enligt 4 kap. 1 § första stycket ÅRL redovisas som en materiell anläggningstillgång om den materiella delen av tillgången utgör mer än 50 procent av anskaffningsvärdet.

I 9 kap. finns avskrivningsregler för olika fastighetstillbehör, exempelvis för byggnader men inte för biologiska tillgångar.

Med omsättningstillgång avses enligt punkt 8.5 en tillgång som inte är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas utan är avsedd att omsättas i den normala

2023-01-31

verksamheten. I punkt 11.2 anges att varulager utgörs av omsättningstillgångar som är avsedda att säljas i den normala verksamheten som färdiga varor, omsättningstillgångar under tillverkning för att få färdiga varor eller omsättningstillgångar som ska användas i tillverkningen av färdiga varor.

## **7.4.2 Tillgångens redovisade värde**

Utöver hänvisning till beskrivning i ÅRL av anskaffningsvärde och värdering av anläggningstillgångar och omsättningstillgångar berör Årsbokslut detta i kapitel 8.

Det utvecklas i likhet med K2 genom punkt 8.8 att vid likvidtransaktioner inklusive förvärv mot lånerevers/skuld utförs anskaffningsvärdet av inköpspris i faktura, avtal eller liknande handling. I punkt 2.7 andra stycket anges att om en tillgång betalas med en annan olikartad tillgång är utgångspunkten för anskaffningsvärdet för den förvärvade tillgången det verkliga värdet på den tillgång som tas emot, justerat för eventuella betalningar. Kan verkligt värde inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska verkligt värde bestämmas utifrån det som lämnas i utbyte.

Enligt punkt 9.9 är anskaffningsvärdet för förvärvade materiella anläggningstillgångar inköpspris och utgifter direkt hänförliga till förvärvet och för egentillverkade materiella anläggningstillgångar inköpspris för material, utgifter för personal som arbetar med tillverkningen och övriga utgifter i samband med tillverkningen

Även när en tillgång klassificeras som varulager anses enligt punkterna 11.9 och 11.10 anskaffningsvärdet utgöras av tillgångens utgifter för förvärvet eller kostnader för produktion av tillgången.

I Årsbokslut kommer väsentlighetsprincipen till uttryck genom särskild reglering i specifika fall. Någon sådan regel finns inte för biologiska tillgångar.

Eftersom Årsbokslut är ett förenklingsregelverk för enskilda näringsidkare och då regelverket särskilt framhåller försiktighetsprincipen torde det principiellt finnas ett relativt sett större utrymme att inom ramen för detta regelverk att tillämpa försiktighetsprincipen än i förhållande till både K3 och K2, dvs. det torde finnas större utrymme att skapa reserver i Årsbokslut. Synsättet stärks av att regelverket formellt inte omfattas av EU-direktivet. Det senare innebär också att det finns möjlighet att ändra såväl BFL som ÅRL.

## **7.4.3 Analys**

### **7.4.3.1 Allmänt**

Enligt BFL ska ett årsbokslut upprättas i vissa fall och då ska enligt 6 kap. 4 § BFL tillämpas vissa bestämmelser i ÅRL bl.a. om god redovisningssed och regler om klassificering och värdering av tillgångar.

Analysen utifrån Årsbokslut blir som grund densamma som för K2 eftersom det inte heller i Årsbokslut finns någon specifik vägledning för biologiska tillgångar. Bedömningen av hur biologiska tillgångar ska redovisas får därför ske med stöd i 6 kap. om rörelsekostnader och 8 kap. om tillgångar bedöms relevanta för växande gröda.

2023-01-31

Om företaget ska tillämpa aktiveringsmodellen eller kostnadsföringsmodellen bestäms i ett första steg utifrån om företaget äger den biologiska tillgången. Om tillgången ägs av företaget ska utgiften för den redovisas som en tillgång enligt punkt 8.2 och i annat fall ska den redovisas som en kostnad enligt punkt 6.4.

Vår bedömning blir även likt analys i K2 (se avsnitt 7.3.3.1 Allmänt) att när företaget sår/ planterar/sätter etc. de inköpta varorna blir de biologiska tillgångar och om det sker på mark som företag äger bör det rimligtvis inte finnas några tvivel om att företaget även äger de biologiska tillgångarna. Som framgår ovan är på rot stående träd och andra växter fastighetstillbehör (fast egendom) om de tillförts marken av ägaren till fastigheten.

I Årsbokslut finns avskrivningsregler för fastighetstillbehör, bl.a. byggnad och markanläggning. Det finns inga regler om biologiska tillgångar utan vägledning får sökas i vad som gäller för andra fastighetstillbehör. Utifrån detta är vår bedömning att biologiska tillgångar kan vara tillgångar i företaget som ska klassificeras som anläggningstillgång eller omsättningstillgång utifrån principerna i 9 kap. och 11 kap.

Även i det fall företaget sår/planterar/sätter etc. biologiska tillgångar på arrenderad mark bör utgångspunkten vara avtalet mellan företaget och markägaren om vem som har äganderätten enligt punkt 8.2 och enligt punkt 8.3 övertagit väsentliga risker och förmåner till de biologiska tillgångarna. Enligt vår bedömning synes det i normalfallet vara det företag som arrenderar marken som också har äganderätten till och det bestämmande inflytandet över den biologiska tillgången. Det kan dock inte uteslutas att det finns företag som arrenderar mark som inte har äganderätt till den biologiska tillgången. Utgifter för tillgångar som företaget inte äger får inte redovisas som tillgång utan ska enligt kostnadsföringsmodellen redovisas som kostnad enligt 6 kap.

I tillgångens anskaffningsvärde ska räknas in dels inköpspris för material, dels utgifter för personal som arbetat med förädling av grödorna och dels andra utgifter som är direkt hänförliga tillförväret. Företaget får använda en schabloniserad beräkningsmodell för värdering enligt punkt 2.8.

I varken punkt 8.5, 9 kap. eller 11 kap. finns en definition av när en biologisk tillgång är att anse som tillgång men bestämmelserna är avgörande för klassificeringen om en biologisk tillgång ska redovisas som en omsättningstillgång eller anläggningstillgång beroende på syftet och horisonten med tillgången.

I vissa fall får tillgångar redovisas om kostnad, bl.a. materiella anläggningstillgångar med kort ekonomisk livslängd, men några sådana väsentlighetsregler finns inte för biologiska tillgångar.

Värderingen av biologiska tillgångar innehåller flera komplikationer, exempelvis gränsdragningen mellan tillgångsredovisning respektive utgifter för vård och underhåll. Årsbokslut är ett utpräglat förenklingsregelverk som bygger på försiktighetsprincipen. Detta kan påverka bedömningen av om kostnadsföringsmodellen är tillämplig i någon del.

#### **7.4.3.2 Jordbruk**

Bedömningen om äganderätten som beskrivits ovan får ses som relevant för växande gröda i jordbruk. Är det markägaren som tillfört marken insatsvaror och andra resurser är denne ägare av den biologiska tillgången. Även om den biologiska tillgången är en



## Bokföringsnämnden

Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

del av fastigheten finns det inget hinder att på motsvarande sätt som byggnader och andra fastighetstillhörigheter se den biologiska tillgången som en särskild tillgång.

Arrendatorn torde normalt vara ägare till den biologiska tillgången och inte heller i detta fall föreligger hinder för att se den biologiska tillgången som en särskild tillgång.

Biologiska tillgångar som redovisas som tillgång ska enligt punkterna 8.5, 9.3 och 11.2 Årsbokslut på motsvarande sätt som gäller för K3 (se avsnitt 7.2.5.2 Jordbruk), i normalfallet klassificeras som omsättningstillgångar och redovisas enligt 11 kap. som varulager.

Värderingen av biologiska tillgångar innehåller flera komplikationer, exempelvis gränsdragningen mellan tillgångsredovisning respektive utgifter för vård och underhåll. Enligt punkt 2.8 finns möjlighet till schablonmässig värdering, vilket är en praktisk hantering av den annars svåra bedömning av ur stor del som är direkt hänförligt till produktionen. En sådan schablon kan, som redan görs idag, lämpligen tas fram av branschen utifrån olika produktionsmetoder, typ av växande gröda etc. Dessa schablonmässiga värderingsmodeller synes av naturliga skäl vara i linje med de schablonmetoder som används för att värdera lager av produkter. Härigenom blir värderingskedjan från insatsvaror till skördade produkter obruten.

Som framgår ovan tillämpar i princip alla företag kostnadsföringsmodellen för växande gröda. Den fråga som då är avgörande är om detta redovisningssätt är förenligt med Årsbokslut och kan ses som en möjlig branschpraxis parallellt med aktiveringsmodellen.

Till skillnad mot K3-regelverket är Årsbokslut ett utpräglat förenklingsregelverk som bygger på schabloner men även på en uttalad försiktighetsprincip. Utifrån försiktighetsprincipen får ett företag inte redovisa egenupparbetade immateriella tillgångar även om det äger och har kontroll över tillgången. Skälet till att sådana tillgångar inte får redovisas är bl.a. att de är svåra att värdera. Motsvarande synsätt kan göras gällande avseende växande gröda.

Även enligt Årsbokslut är det mest naturligt att söka vägledning i principerna som gäller för andra fastighetstillhörigheter men utifrån försiktighetsprincipen torde det finnas argument för att ur principiell synvinkel bör det vara möjligt att tillämpa kostnadsföringsmodellen. Enligt vår bedömning är det utifrån hur regelverket är utformat idag svårt att motivera kostnadsföringsmodellen.

Som konstateras inledningsvis är inte EU-direktivet tillämpligt på enskilda näringsidkare men väl ÅRL. Som grund ska en bestämmelse, i detta fall bl.a. vissa bestämmelser i 4 kap. ÅRL, tolkas på samma sätt även om det är fråga om enbart svenska förhållanden. Härvid finns det civilrättsliga skillnader mellan aktiebolaget och den enskilda näringsverksamheten som kan påverka bedömningen.

Vår slutsats utifrån detta är att utgångspunkten är att det är tveksamt om kostnadsföringsmodellen är förenlig med Årsbokslut men att det kan finnas argument som är starkare vad gäller Årsbokslut än vad gäller K2 för att det kan vara möjligt inom ramen för försiktighetsprincipen att i vart fall ändra reglerna så att kostnadsföringsmodellen är möjlig att tillämpa.

En sådan ändrad redovisningsprincip torde även få effekt på lagervärderingen oberoende av om en värdering sker helt utifrån faktiska kostnader eller enligt en

2023-01-31

godtagbar schablon. Ett varulager ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Vid värdering av balansräkningsposter får under vissa förutsättningar en schablonmässig värdering användas. Vid värdering av varulager kan ett företag i värderingen inte inkludera utgifter som redovisats som kostnad i resultaträkningen ett tidigare år. För att exemplifiera detta tänker vi att ett företag år ett löpande har utgifter för insatsvaror i form av utsäde, gödsel m.m. för en biologisk tillgång som de kommer fram till att enligt god redovisningssed ska utgifterna kostnadsföras i resultaträkningen (dvs. att det finns stöd för tillämpa kostnadsföringsmodellen för biologiska tillgångar). I bokslutet år ett år det fortsatt en biologisk tillgång som följaktligen inte har skördas och eftersom företaget tillämpar kostnadsföringsmodellen redovisar de ingen tillgång (varulager) i balansräkningen.

Under år två skördar företaget de biologiska tillgångarna och får följaktligen en skördad produkt. Den skördade produkten bedöms enligt god redovisningssed utgöra varulager (till skillnad mot den biologiska tillgången). Vid värdering till anskaffningsvärdet tillämpar företaget schablonmässig värdering av de skördade produkterna. Hade företaget i den schablonmässiga värderingen inkluderat schablonmässiga utgifter för insatsvaror som är redovisade som kostnad år ett innebär det att företaget får ett för högt värde på tillgången i balansräkningen och utgiften för insatsvarorna kommer kostnadsföras två gånger, dels år ett men även i samband med att företaget minskar varulagret och redovisar varukostnad i resultaträkningen i samband med att de säljer den skördade produkten år två. Eftersom ett av kraven för att få utnyttja schablonmässig värdering är att det ska ge samma värdering som utifrån faktiska förhållanden får företaget följaktligen inte utnyttja en schablonmässig värdering om den inkluderar utgifter som kostnadsförts tidigare år.

#### **7.4.3.3 Skogsbruk**

Bedömningen om äganderätten som beskrivits ovan får ses som relevant även för biologiska tillgångar i skogsbruket.

Samma bedömning görs utifrån punkt 8.5 (jfr. även punkterna 9.3 och 11.2) angående klassificering som beskrivs för K3 (se avsnitt 7.2.5.3 Skogsbruk), d.v.s. att biologiska tillgångar inom skogsbruket i normalfallet klassificeras som anläggningstillgångar och redovisas enligt 9 kap. om materiella anläggningstillgångar.

Även enligt Årsbokslut redovisas skogen enligt anskaffningsvärdemetoden. Något värdeminskningssavdrag görs inte, bl.a. på grund av att skogen är normalt inte föremål för värdeminskning (förslitning) utan värdetillväxt. När en del av en skog avverkas minskar tillgångens substans och företaget behöver göra en bedömning om ett nedskrivningsbehov föreligger, vilket kan aktualiseras om skogens värde efter avverkningen understiger redovisat värde. Ser man på enbart det avverkade området omvandlas anläggningstillgångens värde i samband med avverkningen till omsättningstillgång (lager eller kundfordran). Vid bedömningen av skogens värde bör skogen ses som en sammanhållen enhet (enhetsprincipen), vilket i sådant fall innebär att nedskrivning sällan blir fallet för skogsareal som har innehafts mer än några år och där inte en majoritet av skogen avverkas under ett år. I värderingen av skogen torde ingå även utgiften för återbeskogning eftersom detta är ett legalt krav, se vidare.



## Bokföringsnämnden

Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

Nästa fråga är därför hur utgifter för återplantering ska redovisas vid tillämpningen av Årsbokslut, enligt kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Anskaffningsvärdemetoden som den framgår av Årsbokslut torde innebära att det krävs en nyanskaffning av en tillgång eller förbättring av befintlig tillgång för att utgiften ska kunna redovisas som tillgång. Såvitt vi kunnat utröna redovisas skogen som *en* tillgång och om utgifterna för återbeskogning ska redovisas som tillgång ska då göras utifrån om det skett en förbättring av tillgången.

Den legala skyldigheten till återbeskogning som uppstår vid avverkning uppfyller även kriterierna för avsättning enligt punkt 15.2 och ett företag ska redovisa en avsättning i balansräkningen på samma sätt som beskrivs för K3 (se vidare avsnitt 7.2.5.3 Skogsbruk). I punkt 9.9 anges att avsättning för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats inte ska inkluderas i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång och därav görs bedömningen att även enligt Årsbokslut ska utgiften för avsättning i samband med återbeskogning kostnadsföras vid uppkomsten av inkomsten på grund av avverkningen.

Inom ramen för anskaffningsvärdemetoden innebär detta att den biologiska tillgången vid återbeskogning efter en avverkning inte kommer få ett ökat anskaffningsvärde på grund av den tillkommande utgiften.

Det torde föreligga en skillnad i det fall fråga är om nyplantering av tidigare oplanterad mark. Eftersom planterad skog utgör en biologisk tillgång och att utgifter därför ska aktiveras blir utgifterna för tillverkning/inköp en del av den nya skogens anskaffningsvärde enligt tidigare beskrivning.

Vår slutsats är således att det sätt som skogsägarna behandla utgifter för såväl nyanskaffning av skog som återbeskogning efter en avverkning är i enlighet med såväl EU-direktivet som ÅRL men även tillämpningen av K2-regelverket.

## 7.5 K1 enskild näringsidkare

### 7.5.1 Biologiska tillgångar

Enskilda näringsidkare kan om gränsvärdena uppfylls upprätta ett bokslut i förenklad form. Några särskilda tillämpningsregler finns inte i BFL utan bokslutet ska upprättas enligt god redovisningssed, närmar bestämt BFN:s allmänna råd Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut BFNAR 2006:1 (K1). Regelverket är utformat för så att tillämpningen bli så enkel som möjligt utifrån de krav som gäller för en mindre enskild näringsverksamhet. Vidare präglas K1 i många avseenden av att skapa en samstämmighet med skattereglerna så att det redovisade resultatet så långt möjligt stämmer överens med det skattemässiga resultatet.

Några specifika regler kring redovisning eller definition av biologiska tillgångar, växande gröda eller jordbruk och skogsbruk, utöver regler om redovisning av djur och samt vissa fordringar avseende skog, finns inte.

Vissa upplysningsregler finns i punkt 8.1 som innebär att ett företag ska upplysa om summan på skogskonto och fordran enligt en s.k. betalningsplan. Vidare ska enligt kommentar till punkterna 3.7-3.8 medel insatta på skogskonto bokföras i företaget som en tillgång

2023-01-31

Om en fråga inte är reglerad ska enligt punkt 1.5 K1 vägledning sökas i första hand regler som K1 hänvisar till och i andra hand de principer som K1 ger uttryck för. Förutom de regler i IL som hänvisas till ska vägledning söks i 2 kap. om definitioner, 3 kap. om vad som ska bokföras i företaget, 6 kap. om balansräkningen och 7 kap. om vad som ska redovisas som kostnad.

I punkterna 3.2-3.3 anges vilka tillgångar som ska redovisas, närmare bestämt tillgångar som ägs av företaget och uteslutande används i företaget eller är nödvändiga för att företaget ska generera inkomster eller tillför ekonomisk nytta i företaget.

Utöver det ska enligt punkt 3.7 tillgångar som omfattas av 13 kap. 7 § IL redovisas. Det inkluderar lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar, eller liknande tillgångar samt inventarier och fordringar på grund av avyttringar av inventarier. Det inkluderar även delar som avser näringsverksamhet avseende tillgodohavanden i kreditinstitut och fordringar på försäkringsersättningar och skadestånd, samt andelar och fordringar i kooperativa föreningar.

En vara ska enligt punkt 6.45 tas upp som varulager när den levererats.

Vad som inte ska tas upp som en tillgång, utan redovisas som en kostnad i resultaträkningen är enligt punkterna 7.7a och 7.7d utbetalningar som företaget gjort med anledning av utgifter för inköp samt skillnaden mellan varulagrets värde vid räkenskapsårets ingång och utgång.

## 7.5.2 Tillgångens redovisade värde

I 6 kap. finns regler om bl.a. beräkning av anskaffningsvärde och avskrivningar. Anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång utgörs av inköpspriset ökat med andra utgifter för förvärvet och vid egentillverkning utgiften för att uppföra en byggnad och för att anskaffa och förbättra en markanläggning.

Enligt punkterna 6.49-6.50 ska anskaffningsvärdet för en vara i varulagret tas upp till inköpspris och andra utgifter som framgår av fakturan. Enligt punkt 6.48 får inte eget och anställdas arbete ingå i anskaffningsvärdet.

## 7.5.3 Analys

Som framgår ovan är K1 ett förenklingsregelverk utan knytning till ÅRL och de principer som framkommer där. Vidare har K1 en stark koppling till skattereglerna bl.a. för att ge ett underlag för beskattningen. Detta göra att tolkningen av K1 ska ske helt utifrån de principer som framkommer i detta regelverk

Det finns i K1 beskrivningar av transaktioner med koppling till skogsbruk. Ingen av dessa ger en direkt beskrivning av hur biologiska tillgångar ska redovisas, men det kan ses som en antydning att det ska förekomma tillgångar och skulder kopplat till i vart fall skogsbruk.

Inte heller i K1 finns någon direkt definition av vad en tillgång är. Däremot anges att det är tillgångar som företagaren äger och som uteslutande används i företaget och som bidrar med inkomster/nytta som ska redovisas. Det är företaget som äger de biologiska tillgångarna, syftet är att använda dem i näringsverksamheten och de kommer att generera inkomster/nytta. Detta talar för att aktiveringsmodellen är möjlig att tillämpa inom ramen för K1.

## Bokföringsnämnden

Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

I regelverket ska företaget redovisa mark särskilt. När det gäller fastighetstillhörighet delas dessa upp i bl.a. byggnad och markanläggning. Några regler om biologiska tillgångar finns inte och utifrån de principer som K1 ger uttryck för kan argumenteras för att om övriga förutsättningar är uppfyllda biologiska tillgångar kan klassificeras som anläggningstillgångar.

Det kan inte heller uteslutas att det finns möjlighet att definiera och klassificera biologiska tillgångar som varulager enligt punkterna 6.45, 6.49 och 6.50, även om värdet troligtvis skulle bli ett annat i K1 än K2 och Årsbokslut.

K1 präglas av ett förenklingssynsätt med en utpräglad försiktighetsprincip. Exempelvis får inte redovisas egenupparbetade tillgångar, ofakturerade inkomster får inte tas upp och arbete på löpande räkning ska redovisas som intäkt först vid fakturering. Därför kan inte heller uteslutas en tillämpning av kostnadsföringsmodellen är möjlig utifrån punkterna 7.7a och 7.7d.

### 7.5.3.1 Jordbruk

Bedömningen om äganderätten som beskrivits ovan får ses som relevant för växande grödor i jordbruk. Den ekonomiska nyttan/äganderätten över de biologiska tillgångarna kan regleras separat från ägandet av marken och frågan om företaget ska redovisa en tillgång ses inte som sammankopplad med om företaget äger marken där de biologiska tillgångarna är planterade/satta. Vår bedömning är att det inte synes finnas hinder mot att redovisa växande gröda som tillgång. Det innebär också att det finns en samordning med redovisning av insatsvaror och skördade produkter.

Redovisas biologiska tillgångar i jordbruk som tillgång vid tillämpningen av K1 är vår bedömning att den i normalfallet klassificeras som varulager utifrån 6 kap. eftersom tillgångens livslängd bedöms förbrukas inom ett år. Tillgången redovisas följaktligen till ett anskaffningsvärde beräknat enligt 6.48-6.50.

Som framgår ovan är det ett uttalat förenklingsregelverk både när det gäller ett balansräknings- och resultaträkningsperspektiv. Vidare är försiktighetsprincipen framträdande och det finns stora möjligheter inom regelverket att bygga upp reserver. Vår bedömning är därför att utifrån principerna i regelverket och punkterna 7.7 a och 7.7 d. det inte finns hinder mot att tillämpa kostnadsföringsmodellen. Synsättet innebär att växande gröda inte ses som en tillgång och att när insatsvarorna används ses denna som en kostnad. En sådan tillämpning är också i linje med hur i princip samtliga företag som tillämpar K1 redovisar utgifter för växande gröda.

Vår slutsats utifrån detta är att utgångspunkten är att det inte anses strida mot god redovisningssed att tillämpa kostnadsföringsmodellen inom ramen för K1 men att det utifrån hur K1 är utformat och de principer som det ger uttryck för kan finnas möjlighet att redovisa växande gröda enligt aktiveringsmodellen.

Den princip som växande gröda redovisas enligt bör påverka lagervärderingen. Grunden är att det är årets utgifter som ska speglas i lagervärdet. Tillämpas kostnadsföringsmodellen torde därför inte utgifter för växande gröda som kostnadsförts speglas i värdet på de skördade produkterna som kan klassificeras som färdiga varor, omsättningstillgångar under tillverkning för att få färdiga varor eller omsättningstillgångar som ska användas i tillverkningen av färdiga varor.

### 7.5.3.2 Skogsbruk

Det finns i K1 beskrivningar av transaktioner med koppling till skogsbruk. Ingen av dessa ger en direkt beskrivning av hur skog ska redovisas, men det torde innebära att BFN utgår från att det ska förekomma tillgångar och skulder kopplat till skogsbruket. Bedömningen om äganderätten som beskrivits ovan får ses som relevant även för växande skog. Detta innebär att förvärvat skog kan tas upp som tillgång och vid första redovisningstillfället tas den upp till anskaffningsvärdet.

I K1 ska företag redovisa mark särskilt och när det gäller fastighetstillbehör delas dessa upp i bl.a. byggnad och markanläggning. Några regler om klassificering av skog finns inte i K1 men utifrån de principer som regelverket ger uttryck för kan argumenteras för att om övriga förutsättningar är uppfyllda den ska klassificeras som anläggningstillgång. Närmast till hands är att redovisa den på motsvarande sätt som mark eftersom skog inte skrivs av.

När en del av en skog avverkas minskar tillgångens substans och företaget behöver göra en bedömning om ett nedskrivningsbehov föreligger, vilket kan aktualiseras om skogens värde efter avverkningen understiger redovisat värde. Ser man på enbart det avverkade området omvandlas anläggningstillgångens värde till omsättningstillgång (lager eller kundfordran). Vid bedömningen av skogens värde bör skogen ses som en sammanhållen enhet, vilket i sådant fall innebär att nedskrivning sällan blir fallet för skogsareal som har innehafvs mer än några år och där inte en majoritet av skogen avverkas under ett år.

Nästa fråga är hur utgifter för återplantering ska redovisas vid tillämpningen av K1. Utgifter för inköp inom skogsbruket redovisas rimligtvis som en kostnad i företaget utifrån punkterna 7.7a och 7.7 d.

Den legala skyldigheten till återbeskogning som uppstår vid avverkning gäller även för de företag som tillämpar K1. Däremot föreligger en skillnad mot övriga regelverk genom att företaget enligt punkt 6.67 K1 inte får göra avsättning för framtida utgifter för återbeskogning. Inkomstskattemässigt finns särskilda regler som innebär att utgifter för plantering m.m. ska dras av omedelbart. Eftersom K1 i många delar bygger på ett inkomstskattemässigt synsätt och mot bakgrund av övriga principer som K1 bygger, framför allt försiktighetsprincipen, är vår bedömning att utgifter för återplantering ska redovisa enligt kostnadsföringsmodellen.

Sammantaget är vår bedömning att det sätt som skogsägarna behandlar utgifter för såväl nyanskaffning av skog som återbeskogning efter en avverkning är i enlighet med de principer som K1 ger uttryck för.

## 8 Nordisk jämförelse

### 8.1 Inledning

Nedan följer en kort beskrivning av hur redovisningsreglerna för jord- och skogsbruk ser ut i andra länder i Norden. Det är ingen fullständig beskrivning, utan beskriver översiktligt vad det finns för regler. Generellt kan sägas att de skiljer sig åt både mellan och inom länderna och finns inte alltid en specifik reglering. Utgångspunkten för redogörelsen är redovisning för juridisk person eftersom de svenska reglerna har sin grund i EU-direktivet och ÅRL.

2023-01-31

## 8.2 Danmark

I Danmark redovisar företag jord- och skogsbruk enligt IFRS och IAS 41, IAS 16 och IAS 2. Mindre företag och fysiska personer som bedriver näringsverksamhet som klassificeras inom klass A i Danmark omfattas inte av IFRS-reglerna vid redovisning av jord- och skogsbruk utan har mer valmöjligheter vid sin redovisning.

## 8.3 Finland

Det finns inga specifika regler för redovisning av jord- och skogsbruk i finska redovisningsregler i juridisk person. Normalt kostnadsförs dessa typer av utgifter när de inträffar och beskattningen följer ofta samma principer. Det finns dock undantag avseende återställande/återbeskogning, där förpliktelser bokförs som en avsättning enligt finska redovisningsregler. Avsättningen är dock inte avdragsgill.

## 8.4 Island

Island är ett av länderna i Europa med minst skogsareal. Jordbruksverksamhet utförs i relativt liten omfattning på Island och redovisning av jord- och skogsbruk är därav ingen stor fråga. Reglering finns dock för företag som odlar växter med syfte att sälja växterna eller dess produkter alternativt använda dessa i produktion och de får värderas till tillgångarnas verkliga värde. Utöver det anges även att vägledning ska sökas i IFRS om en fråga inte är reglerad av normgivande organ i Island.

## 8.5 Norge

I Norge är uppfattningen att företag direkt kostnadsför utgifter som kostnad i samband med jord- och skogsbruk i resultaträkningen. Frågan har dock inte behandlats specifikt enligt norsk normgivning och det är inte omöjligt att även landa i slutsatserna att utgifterna kan hanteras som förvärv av anläggningstillgång, varulager eller kostnadsfört underhåll av skogsfastighet. Plantering av skog hanteras skattemässigt som en avdragsgill kostnad.

## 9 Konsekvensanalys vid byte av redovisningsprincip

Som framgår ovan är vår bedömning att företag jordbrukssektorn som tillämpar antingen K3 eller K2 ska redovisa växande gröda enligt aktiveringsmodellen och vi kan konstatera att ca hälften av jordbruksföretagen, 1 675, redan idag tillämpar den modellen. Det innebär att lika många företag tillämpar kostnadsföringsmodellen och kan behöva ändra i sina redovisningsprinciper.

För enskilda näringsidkare är förhållandet annorlunda. Enligt vår bedömning ska företag som tillämpar Årsbokslut också tillämpa aktiveringsmodellen medan något sådant krav inte föreligger för företag som tillämpar K1. Samtliga ca 53 000 enskilda näringsidkare synes tillämpa kostnadsföringsmodellen. Enligt statistik från Skatteverket upprättar ca 23 procent av samtliga enskilda näringsidkare inom jord- och skogsbrukssektorn ett årsbokslut och 77 procent av dem ett årsbokslut i förenklad form. Skogsbrukarnas verksamhet är generellt sett mindre än jordbrukarnas varför ett rimligt antagande är att av jordbrukarna upprättar en större andel ett årsbokslut.

2023-01-31

Uppgår andelen till 40 procent motsvarar det 21 200 företag som tillämpar kostnadsföringsmodellen.

Utifrån dessa beräkningar kan det innebära att ca 24 000 företag berörs.

För de företag som bedriver jordbruksverksamhet och som idag tillämpar kostnadsföringsmodellen innebär förändringen av redovisningsprincip att en ny post uppkommer i balansräkningen vilken ska värderas. Detta leder till ett merarbete för dessa företag. Samtidigt kan konstateras att beräkningen av värdet på växande gröda är en delkomponent av värdet för skördade produkter vilket torde innebära att merarbetet blir begränsat, särskilt om företaget tillämpar av branschen framtagna schablonvärden.

Vid förändring av redovisningsprincip från kostnadsföringsmodellen till aktiveringsmodellen uppstår en engångseffekt genom att en balanspost uppstår samtidigt som kostnaderna minskar i motsvarande mån. Förutom att detta påverkar resultatet och tillgångarnas värde kommer det skattemässiga resultatet att öka.<sup>48</sup> Efter bytet är det endast förändring av posten växande gröda som kommer att påverka resultatet och värdet i balansräkningen.

Utifrån tillgänglig statistik är det svårt att göra en tillförlitlig bedömning av de beloppsmässiga effekterna för enskilda företag. Två exempel för företag som bedriver jordbruk kan dock tjäna som utgångspunkt där beräkningen bygger på av branschen framtagna schabloner.<sup>49</sup>

Enligt en schablon kan, för ett företag som bedriver jordbruk med kalenderår som räkenskapsår, posten växande gröda i form av höstspannmål uppskattas till 2 600 kr per ha. För ett företag med en areal på 300 ha odlad höstspannmål kommer kostnaderna att minska och posten växande gröda att öka med  $(2\,600 \times 300 =)$  780 000 kr och för ett företag med en areal på 70 ha kommer kostnaderna att minska och posten växande gröda öka med  $(2\,600 \times 70 =)$  182 000 kr. Resultatökningen kan också påverka företags skattepliktiga resultat och beskattningseffekten påverkas av företagsform. Även i samband med avyttring av en fastighet med växande gröda kan en skatteeffekt uppstå.

## 10 KPMG:s avslutande kommentarer

### 10.1 Inledning

I detta avsnitt lämnar vi avslutande kommentarer avseende hur vi bedömer att biologiska tillgångar bör redovisas inom ramen för respektive regelverk. Med biologiska tillgångar avses levande växter. En viktig utgångspunkt för vår bedömning är att biologiska tillgångar, dvs. den biologiska omvandlingen, utifrån ett ekonomiskt synsätt rimligtvis bör anses vara en tillgång. Detta stärks av att den biologiska omvandlingen kräver insatser av olika slag.

<sup>48</sup> Enskilda näringsidkare har olika skattemässiga reserveringsmöjligheter vilket i det enskilda fallet kan innebära att effekten fördelas på flera år.

<sup>49</sup> I detta fall schabloner (som kan användas som komplement till egna beräkningar) framtagna av Ludvig & co vilka bygger på uppgifter från Agriwise och Maskinkalkylgruppen.



2023-01-31

Även om varken EU-direktivet eller ÅRL och dess förarbeten ger någon direkt vägledning kring redovisning av biologiska tillgångar synes det finnas ett krav att en tillgång ska redovisas och att den ska värderas till anskaffnings- eller tillverkningskostnaden. Utifrån aktiveringsmodellen förefaller det således som ett krav att i en post inkludera kostnader för att anskaffa eller tillverka posten. Däremot ger försiktighetsprincipen möjlighet att inom vissa ramar tillämpa kostnadsföringsmodellen. Detta gör sig gällande i större omfattning när varken EU-direktivet eller ÅRL är tillämpligt.

## 10.2 K3

I K3-regelverket finns redan idag regler om biologiska tillgångar såväl när det gäller klassificering som värdering av dem och enligt regelverket ska företagen tillämpa aktiveringsmodellen. Vår slutsats är att om ett företag tillämpar kostnadsföringsmodellen för utgifter för växande gröda är inte den tillämpningen i enlighet med varken EU-direktivet, ÅRL eller K3-regelverket. Växande gröda bör redovisas som varulager och värderas enligt dessa regler. Värdet vid tidpunkten för skörden ligger till grund för värdering av skördade produkter. Enligt vår bedömning saknar det betydelse om produkten ska säljas eller användas för vidareförädling och det finns stöd i regelverket för att värdera såväl växande gröda som skördade produkter enligt godtagbara schabloner.

Växande skog ska redovisas som anläggningstillgång, då utifrån anskaffningsvärdemetoden och enhetsprincipen. Vår bedömning är att det inte behöver göras värdeminskningssavdrag. Detta tillsammans med att det finns ett legalt krav på återplantering innebär enligt vår uppfattning att utgifter för återbeskogning bör kunna redovisas enligt kostnadsföringsmodellen. Dessa utgifter kan närmast ses som en utgift för avverkningen. Vi har inte undersökt närmare möjligheten till och effekterna av att istället för enhetsprincipen tillämpa en komponentansats.

## 10.3 K2

Detta är ett förenklingsregelverk som ger utrymme för att tillämpa schabloner av olika slag och ett viktigt inslag är försiktighetsprincipen. Regelverket saknar emellertid en tillgångsdefinition på det sätt som K3 gör utan tar sin utgångspunkt i ägandet av tillgången. På motsvarande sätt som andra fastighetstillbehör bör enligt vår bedömning den biologiska tillgången (omvandlingen) redovisas som tillgång enligt aktiveringsmodellen, dvs. den som äger den växande grödan, markägare eller arrendator, ska redovisa denna som tillgång.

Även om det är fråga om ett förenklingsregelverk där försiktighetsprincipen är framträdande får inte omotiverade reserver byggas upp i balansräkningen. Utifrån såväl EU-direktivet som ÅRL och dess förarbeten är vår bedömning att det är tveksamt om kostnadsföringsmodellen kan tillämpas på växande gröda.

Växande gröda bör redovisas som varulager och värderas enligt dessa regler. Värdet vid tidpunkten för skörden ligger till grund för värdering av skördade produkter. Enligt vår bedömning saknar det betydelse om produkten ska säljas eller användas för vidareförädling och det finns stöd i regelverket för att värdera såväl växande gröda som skördade produkter enligt godtagbara schabloner.



2023-01-31

Växande skog ska redovisas som anläggningstillgång, då utifrån anskaffningsvärdemetoden och enhetsprincipen. Vår bedömning är att det inte behöver göras värdeminskingsavdrag. Detta tillsammans med att det finns ett legalt krav på återplantering innebär enligt vår uppfattning att utgifter för återbeskogning bör kunna redovisas enligt kostnadsföringsmodellen. Dessa utgifter kan närmast ses som en utgift för avverkningen.

## 10.4 Årsbokslut

Regelverket är ett utpräglat förenklingsregelverk som bygger på schabloner men även på en uttalad försiktighetsprincip. Även detta regelverk saknar en tillgångsdefinition och utgångspunkten är ägandet av tillgången. På motsvarande sätt som andra fastighetstillbehör bör enligt vår bedömning den biologiska tillgången (omvandlingen), redovisas som tillgång enligt aktiveringsmodellen, dvs den som äger den växande grödan, markägare eller arrendator, ska redovisa denna som tillgång. Växande gröda bör redovisas som varulager och värderas enligt dessa regler.

EU-direktivet är inte tillämpligt på enskilda näringsidkare men väl ÅRL. Som grund ska en bestämmelse, i detta fall bl.a. vissa bestämmelser i 4 kap. ÅRL, tolkas på samma sätt även om det är fråga om enbart svenska förhållanden. Härvid finns det civilrättsliga skillnader mellan aktiebolaget och den enskilda näringsverksamheten som kan påverka bedömningen. Vår slutsats är trots detta att det är tveksamt om kostnadsföringsmodellen är förenlig med reglerna i Årsbokslut men att det kan finnas argument som är starkare vad gäller Årsbokslut än vad gäller K2 för att det kan vara möjligt inom ramen för försiktighetsprincipen att ändra reglerna så att kostnadsföringsmodellen är möjlig att tillämpa.

En tillämpning av kostnadsföringsmodellen får enligt vår bedömning effekt på lagervärderingen av de skördade produkterna och värdet på den växande grödan vid tidpunkten för skörden ska ligga till grund för värdering av produkterna. Enligt vår bedömning saknar det betydelse om produkten ska säljas eller användas för vidareförädling och det finns stöd i regelverket för att värdera såväl växande gröda som skördade produkter enligt godtagbara schabloner.

Växande skog ska redovisas som anläggningstillgång, då utifrån anskaffningsvärdemetoden och enhetsprincipen. Enligt vår bedömning behöver det inte göras värdeminskingsavdrag. Detta tillsammans med att det finns ett legalt krav på återplantering innebär enligt vår uppfattning att utgifter för återbeskogning bör kunna redovisas enligt kostnadsföringsmodellen. Dessa utgifter kan närmast ses som en utgift för avverkningen.

## 10.5 K1

Som framgår ovan är K1 ett utpräglat självständigt förenklingsregelverk utan knytning till årsredovisningslagen och de principer som framkommer i den lagen. Vidare har K1 en stark koppling till skattereglerna bl.a. för att ge ett underlag för beskattningen. Detta göra att tolkningen av K1 ska ske helt utifrån de principer som framkommer i detta regelverk.

2023-01-31

Bedömningen är att det inte synes finnas hinder mot att redovisa växande gröda som tillgång. Det innebär också att det finns en samordning med redovisning av insatsvaror och skördade produkter.

Vår slutsats är ändå att utgångspunkten är att det inte anses strida mot god redovisningssed att tillämpa kostnadsföringsmodellen inom ramen för K1 men att det utifrån hur K1 är utformat och de principer som det ger uttryck för kan finnas möjlighet att redovisa växande gröda enligt aktiveringsmodellen.

Den princip som växande gröda redovisas enligt torde påverka lagervärderingen. Grunden är att det är årets utgifter som ska speglas i lagervärdet. Tillämpas kostnadsföringsmodellen torde därför inte utgifter för växande gröda som kostnadsförts speglas i värdet på de skördade produkterna som kan klassificeras som färdiga varor, omsättningstillgångar under tillverkning för att få färdiga varor eller omsättningstillgångar som ska användas i tillverkningen av färdiga varor.

Vår bedömning är att förvärvad skog ska redovisas som tillgång. Eftersom regelverket i många delar bygger på ett inkomstskattemässigt synsätt och mot bakgrund av övriga principer i regelverket, framför allt försiktighetsprincipen, är vår bedömning att utgifter för återplantering ska redovisa enligt kostnadsföringsmodellen.

## 10.6 Avslutande kommentar

Vi kan konstatera att redovisning av biologiska tillgångar berör flera hundra tusen företag och det är viktigt med tydliga regler. Samtidigt är många av företagen mycket små varför reglerna också bör vara lätta att tillämpa.

Vi kan konstatera att det i K3 finns regler, om än bristfälliga, om biologiska tillgångar. Enligt vår bedömning bör dessa förtydligas och utvecklas på motsvarande sätt som IFRS för SME. En samordning bör ske med reglerna om värdering av skördade produkter.

I såväl K2 som Årsbokslut saknas helt regler om biologiska tillgångar och båda regelverken bör därför kompletteras med sådana regler. Det kan hävdas att redovisning av framför allt växande gröda innebär en komplikation för företagen. Samtidigt ska skördade produkter värderas och växande gröda är en delkomponent i den värderingen. Genom att växande gröda på motsvarande sätt som de skördade produkterna värderas utifrån av branschen framtagna schabloner underlättas värderingen och genom aktiveringsmodellen erhålls även likformighet med dagens lagervärdering men även mellan olika företag. Genom likformiga värderingsregler ökar också möjligheten till jämförbarhet mellan företagen.

Även K1 saknar tydliga regler om biologiska tillgångar och bör kompletteras med sådana regler. Dessa bör utformas utifrån kostnadsföringsmodellen som i princip samtliga företag tillämpar idag. Dock måste reglerna om värdering av varulager anpassas till kostnadsföringsmodellen.



**Bokföringsnämnden**  
Redovisning av biologiska tillgångar

2023-01-31

2023-01-31

KPMG AB

Peter Nilsson,  
Director och  
professor i skatterätt

Helle Kant  
Director

Joakim Thilstedt  
Auktoriserad revisor