Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Årsredovisning i mindre företag (K2)

Vägledning till BFNAR 2016:10

Uppdaterad 2024-12-13

Rättad 2025-02-19

BFN
BOKFÖRINGSNÄMNDEN

BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Innehållsförteckning

Inledning **11**

Förkortningslista **12**

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2016:10) och kommentarer **13**

Avsnitt I – Tillämpning och principer **13**

Kapitel 1 – Tillämpning 13

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd? 13

Definitioner och förklaringar 15

Tillämpning av detta allmänna råd 16

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd? 18

Kapitel 2 – Grundläggande principer 19

Tillämpning 19

Väsentlighetsprincipen 19

Fortlevnadsprincipen 20

Konsekvent tillämpning 20

Försiktighetsprincipen 20

Periodiseringsprincipen 21

Individuell värdering 21

Bruttoredovisning och kvittningsförbud 21

Kontinuitetsprincipen 21

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper 22

Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering 24

En eller flera transaktioner 25

Byten 25

Schablonmässig värdering 25

Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro 26

Händelser efter balansdagen 26

Rättelse av fel 26

Avsnitt II – Årsredovisningens utformning **27**

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning 27

Tillämpning 27

Årsredovisningens presentation 27

Årsredovisningens språk och form 30

Valuta och beloppsuppgifter 30

Årsredovisningens undertecknande och datering ... 31
Särskilda regler för stiftelser ... 33
Särskilda regler för ideella föreningar ... 33
Särskilda regler för samfällighetsföreningar ... 33
Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen ... 34
Tillämpning ... 34
Uppställningsform för förvaltningsberättelsen ... 35
Uppställningsform för resultaträkningen ... 35
Uppställningsform för balansräkningen ... 51
Särskilda regler för aktiebolag ... 79
Särskilda regler för ekonomiska föreningar ... 83
Särskilda regler för handelsbolag ... 86
Särskilda regler för stiftelser ... 89
Särskilda regler för ideella föreningar ... 96
Särskilda regler för samfällighetsföreningar ... 100
Särskilda regler för filialer ... 104
Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen ... 105
Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen ... 105
Tillämpning ... 105
Verksamheten ... 105
Flerårsöversikt ... 107
Hållbarhet ... 108
Förändringar i eget kapital ... 108
Särskilda regler för aktiebolag ... 108
Särskilda regler för ekonomiska föreningar ... 109
Särskilda regler för stiftelser ... 111
Särskilda regler för ideella föreningar ... 113
Särskilda regler för samfällighetsföreningar ... 114
Avsnitt IV – Resultaträkning ... 115
Kapitel 6 – Rörelseintäkter ... 115
Tillämpning ... 115
Grundläggande bestämmelser ... 116
När ska försäljning av varor redovisas som intäkt? ... 118
När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag? ... 120
När ska vissa inkomster redovisas som intäkt? ... 133
När och hur redovisas offentliga bidrag och andra erhållna bidrag? ... 136

När och hur redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst ... 138
Särskilda regler för ekonomiska föreningar ... 139
Särskilda regler för handelsbolag ... 140
Särskilda regler för stiftelser ... 140
Särskilda regler för ideella föreningar ... 141
Särskilda regler för samfällighetsföreningar ... 142
Kapitel 7 – Rörelsekostnader ... 143
Tillämpning ... 143
Grundläggande bestämmelser ... 144
När ska vissa utgifter redovisas som kostnad? ... 149
När ska utgifter för personal redovisas som kostnad? ... 150
När och hur redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust ... 152
Särskilda regler för ekonomiska föreningar ... 153
Särskilda regler för handelsbolag ... 153
Särskilda regler för stiftelser ... 154
Särskilda regler för ideella föreningar ... 155
Kapitel 8 – Finansiella poster m.m. ... 155
Tillämpning ... 155
Grundläggande bestämmelser ... 156
Realisationsresultat ... 157
Emissionsinsats ... 157
Vinstutdelning ... 157
Ränteintäkter och räntekostnader ... 157
Bokslutsdispositioner ... 158
Skatter ... 158
Särskilda regler för stiftelser ... 158
Avsnitt V – Balansräkning ... 158
Kapitel 9 – Tillgångar ... 158
Tillämpning ... 158
Grundläggande bestämmelser ... 159
Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde ... 164
Särskilda regler för ekonomiska föreningar ... 166
Särskilda regler för stiftelser ... 166
Särskilda regler för ideella föreningar ... 167

Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar 168
Tillämpning 168
Grundläggande bestämmelser 168
Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar 172
Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar..... 175
Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar..... 177
Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar..... 185
Särskilda regler för aktiebolag..... 188
Särskilda regler för ekonomiska föreningar 189
Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar..... 190
Tillämpning 190
Grundläggande bestämmelser 191
Värdering..... 193
Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar 194
Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar 196
Särskilda regler för aktiebolag..... 198
Särskilda regler för ekonomiska föreningar 199
Särskilda regler för handelsbolag 199
Kapitel 12 – Varulager 200
Tillämpning 200
Grundläggande bestämmelser 201
Anskaffningsvärde för varulager..... 203
Nettoförsäljningsvärde..... 207
Särskilda regler för stiftelser..... 209
Särskilda regler för ideella föreningar..... 210
Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar 211
Tillämpning 211
Grundläggande bestämmelser 211
Värdering..... 212
Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank..... 213
Tillämpning 213
Grundläggande bestämmelser 214
Värdering..... 215
Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar 216
Nettoförsäljningsvärde..... 217
Särskilda regler för aktiebolag..... 217

Särskilda regler för ekonomiska föreningar ... 217
Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver ... 218
Tillämpning ... 218
Eget kapital ... 218
Obeskattade reserver ... 218
Särskilda regler för aktiebolag ... 219
Särskilda regler för ekonomiska föreningar ... 222
Särskilda regler för handelsbolag ... 225
Särskilda regler för stiftelser ... 226
Särskilda regler för ideella föreningar ... 228
Särskilda regler för samfällighetsföreningar ... 229
Kapitel 16 – Avsättningar ... 230
Tillämpning ... 230
Grundläggande bestämmelser ... 230
Värdering ... 233
Särskilt om pensioner ... 237
Särskilda regler för handelsbolag ... 239
Kapitel 17 – Skulder ... 240
Tillämpning ... 240
Grundläggande bestämmelser ... 241
Värdering ... 243
Särskilda regler för handelsbolag ... 245
Avsnitt VI – Noter ... 245
Kapitel 18 – Noter ... 245
Tillämpning ... 245
Grundläggande bestämmelser ... 246
Redovisningsprinciper ... 246
Noter till resultaträkningen ... 249
Noter till balansräkningen ... 250
Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut ... 257
Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen ... 258
Särskilda regler för aktiebolag ... 258
Särskilda regler för ekonomiska föreningar ... 258
Särskilda regler för stiftelser ... 259
Särskilda regler för ideella föreningar ... 259

Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag 259
Kapitel 19 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag 259
Tillämpning 259
Grundläggande bestämmelser 260
Anskaffningsvärde och redovisat värde 263
Nedskrivning 264
När sker redovisning i resultaträkningen? 266
Noter 267
Särskilda regler för aktiebolag 269
Särskilda regler för ekonomiska föreningar 269
Särskilda regler för handelsbolag 270
Särskilda regler för stiftelser 270
Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd 271
Kapitel 20 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd 271
Tillämpning 271
Korrigeringar i ingående balans 271
Ingen korrigering i ingående balans 276
Jämförelsetal 277
Förvaltningsberättelsen 279
Noter 279
Särskilda regler för handelsbolag 281
Särskilda regler för filialer 281
Exempel – Korrigeringar i ett aktiebolag 281
Exempel – Korrigeringar av ett åtagande om pension i ett handelsbolag 284
Avsnitt IX – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys 285
Kapitel 21 – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys 285
Tillämpning 285
Kassaflödesanalysens placering i årsredovisningen 285
Grundläggande bestämmelser 286
Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten 288
Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten 288
Kassaflöden som får nettoredovisas 288
Kassaflöden i utländsk valuta 289

Räntor och utdelningar 289
Inkomstskatter 289
Transaktioner som inte medför betalningar 290
Särskilda regler för stiftelser 290
Särskilda regler för ideella föreningar 290
Exempel – Kassaflödesanalys 290
Ikraftträdande och övergångsbestämmelser 295

Exempel 298

Exempel till kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen 298
5 a – Flerårsöversikt i ett konsultföretag 298
5 b – Upplysning om förändringar i eget kapital i ett aktiebolag 298
5 c – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ekonomisk förening 300
5 d – Upplysning om förändringar i eget kapital i en bostadsrättsförening 302
5 e – Upplysning om förändringar i eget kapital i en avkastningsstiftelse 304
5 f – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ideell förening 305
5 g – Upplysning om förändringar i eget kapital i en samfällighetsförening 306
5 h – Upplysning om förändringar i eget kapital i en häradsallmänning 307
Exempel till Kapitel 6 – Rörelseintäkter 308
6 a – Öppet köp 308
6 b – Försäljning av vara som innefattar installation 309
6 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris 309
6 d – Uppdrag på löpande räkning 309
6 e – Uppdrag till fast pris 310
6 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden 314
6 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris 316
6 h – Royalty 319
6 i – Provision 319
6 j – Försäljning av måltidskuponger 320
6 k – Försäljning av gymkort 320
6 l – Gåva till visst ändamål under flera år 321
6 m – Medlemsavgifter 322
6 n – Förvärv av fastighet genom testamente 323
6 o – Intäkt av bidrag 324
Exempel till Kapitel 7 – Rörelsekostnader 325
7 a – Försäkringskostnad 325

7 b – Leasing av bil ... 326
7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift ... 327
7 d – Annons- och försäkringskostnad ... 328
7 e – Personalkostnader ... 329
Exempel till Kapitel 9 – Tillgångar ... 330
9 a – Omklassificering av en tillgång ... 330
Exempel till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar ... 331
10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad ... 331
10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil ... 333
10 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2 ... 334
10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång ... 336
10 e – Återföring av en nedskrivning ... 337
10 f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde ... 339
Exempel till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar ... 340
11 a – Noterade aktier, värdeuppgång ... 340
11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning ... 341
11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring ... 341
11 d – Statsobligation, upplupen ränta ... 342
11 e – Statsobligation, köpt till överkurs ... 343
11 f – Nollkupongsobligation ... 344
11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr ... 345
11 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar ... 346
11 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet ... 347
Exempel till Kapitel 12 – Varulager ... 348
12 a – Värdering av egentillverkade varor ... 348
12 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen ... 350
12 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag ... 352
12 d – Varor som erhållits i gåva och som inte bokförts löpande ... 353
Exempel till Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver ... 354
15 a – Medlemsinsats och upplåtelseavgift i bostadsrättsförening ... 354
15 b – Redovisning i avkastningsstiftelse ... 354
15 c – Reservering och användning av underhålls- och förnyelsefond i en samfällighetsförening ... 357
15 d – Redovisning av ändamålsbestämda medel ... 358
Exempel till kapitel 16 – Avsättningar ... 360
16 a – Produktgarantier ... 360

16 b – Skattetvist 361
16 c – Pensionsåtagande med pensionsstiftelse 362
16 d – Pensionsåtagande med kapitalförsäkring 363
Exempel till Kapitel 17 – Skulder 366
17 a – Skatteskulder 366
17 b – Semesterlöneskuld 367
Exempel till Kapitel 18 – Noter 368
18 a – Redovisningsprinciper 368
18 b – Exceptionella intäkter och kostnader 369
18 c – Upplysningar om anläggningstillgångar 369
18 d – Uppskrivningsfond 371
18 e – Ställda säkerheter 372
18 f – Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster 373

Inledning

Huvudregelverket för ett företag som ska upprätta årsredovisning är Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). De flesta företag som är mindre företag enligt årsredovisningslagen (1995:1554) kan välja att i stället tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2). Det samma gäller företag som frivilligt upprättar en årsredovisning. Vissa företag kan i stället välja att tillämpa Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer.

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning samlat de regler som de flesta mindre företag kan välja att tillämpa när en årsredovisning ska upprättas. Vägledningen får inte tillämpas av mindre företag som är publika aktiebolag, moderföretag i en större koncern eller moderföretag i en mindre koncern som upprättar koncernredovisning. Den får inte heller tillämpas av företag som är fysiska personer eller dödsbon.

Vägledningen är avsedd och lämplig för mindre företag med enklare förhållanden. Väljer ett företag att tillämpa det allmänna rådet ska det tillämpas i sin helhet.

Vägledningen innehåller lagregler, Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre företag, kommentarer och exempel. Den innehåller alla regler som krävs för att upprätta en årsredovisning som uppfyller årsredovisningslagens krav. Företaget ska inte tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden när det ska upprätta årsredovisning med undantag av reglerna om fusion för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Är en årsredovisningsfråga inte reglerad i det allmänna rådet, ska företaget i första hand söka vägledning i regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor och i andra hand i årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper och det allmänna rådets grundläggande principer. När det gäller frågor som rör löpande bokföring och arkivering av räkenskapsinformation tillämpas bokföringslagens bestämmelser och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Reglerna i det allmänna rådet präglas av förenklingar som t.ex. ger företaget möjlighet att välja schablonlösningar. En annan viktig utgångspunkt är försiktighetsprincipen. Detta har bl.a. fått till följd att det allmänna rådet bygger på värdering till anskaffningsvärde trots att värdering till verkligt värde i vissa fall är tillåten enligt årsredovisningslagen. Det är inte heller tillåtet att aktivera utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar. Väsentlighetsregler har införts främst som gränsvärden när nedskrivningar och avsättningar ska göras.

Reglerna är utformade utifrån en avvägning av olika intressen. Reglerna är villkorade av varandra och det finns därför en ömsesidighet mellan dem som innebär att de ska ses som en helhet.

Reglerna är gemensamma för alla företagsformer. I de fall ett kapitel innehåller särskilda regler för en eller flera företagsformer, framgår det av den första punkten i kapitlet. De särskilda reglerna ska användas i stället för eller utöver de gemensamma reglerna.

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BRL	Bostadsrättslagen (1991:614)
FL	Lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Lagen om förvaltning av samfälligheter	Lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter
Stiftelselagen	Stiftelselagen (1994:1220)
Tryggandelagen	Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2016:10) och kommentarer

Avsnitt I – Tillämpning och principer

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?

Lagtext

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

1. <u>företag</u>: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,
2. <u>andelar</u>: aktier och andra andelar i juridiska personer,
3. <u>nettoomsättning</u>: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
4. <u>större företag</u>:

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

5. <u>mindre företag</u>: företag som inte är större företag,
6. <u>större koncerner</u>:

– koncerner där moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– koncerner där något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. <u>mindre koncerner</u>: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av

internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:
– balansomslutning 48 miljoner kronor,
– nettoomsättning 96 miljoner kronor.

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

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

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

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

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

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

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

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

Allmänt råd

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

Följande mindre företag får inte tillämpa detta allmänna råd:

a) Företag som är publika aktiebolag.
b) Företag som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen i en större koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket 6 samma lag.
c) Företag som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen i en mindre koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket 7 samma lag och som upprättar koncernredovisning.
d) Företag som är fysiska personer eller dödsbon.

Kommentar

Mindre företag får tillämpa det allmänna rådet. Mindre företag som inte väljer att tillämpa det allmänna rådet eller som enligt punktens andra stycke inte får tillämpa det allmänna rådet när det upprättar årsredovisning, ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.

Det allmänna rådet präglas av förenkling och av försiktighetsprincipen vilket bl.a. innebär vissa begränsningar i hur ett företag kan redovisa sina tillgångar och skulder. Exempelvis tillåter det allmänna rådet inte aktivering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar, redovisning till verkligt värde, komponentavskrivning och redovisning av uppskjuten skatt. Vidare tillåter det allmänna rådet inte säkringsredovisning i andra fall än de som anges i kapitel 11, 13 och 17. Om ett mindre företag bedriver en verksamhet där det finns ett behov av en annan redovisning än vad det allmänna rådet ger utrymme för, bör företaget överväga om Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning är ett lämpligare regelverk.

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

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

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

Bokföringsskyldighetens innebörd är densamma för ett utländskt företags filial i Sverige som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Det innebär bl.a. att bestämmelserna i det allmänna rådet kan bli tillämpliga för en filial i Sverige som avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning.

Definitioner och förklaringar

Allmänt råd

1.2 I detta allmänna råd betyder

a) *handelsbolag*: handelsbolag och kommanditbolag,
b) *stiftelse*: stiftelse och företag som drivs under stiftelseliknande former,

c) *ideell förening*: ideell förening, registrerat trossamfund och liknande sammanslutning, och
d) *samfällighetsförening*:
   a. samfällighetsförening enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
   b. viltvårdsområdesförening enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
   c. fiskevårdsområdesförening enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden,
   d. häradsallmänning enligt lagen (1952:166) om häradsallmänningar,
   e. allmänningsskog enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna, och
   f. liknande sammanslutning.

Ekonomiska föreningar

Kommentar Bostadsrättsföreningar, kooperativa hyresrättsföreningar och sambruksföreningar är särskilda former av ekonomiska föreningar. Dessa föreningar ska således tillämpa de särskilda regler som finns för ekonomiska föreningar i det allmänna rådet.

Filialer i Sverige

Kommentar Ett utländskt företag som upprättar en årsredovisning för en filial i Sverige med tillämpning av det allmänna rådet ska, förutom de regler som gäller för alla företagsformer, tillämpa de särskilda regler för filialer som finns i kapitel 4 och 20. För redovisningen i ett utländskt företags filial i Sverige gäller dessutom i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Detta innebär t.ex. att ett utländskt företag som har en rättslig form som är jämförbar med ett svenskt aktiebolag ska tillämpa de särskilda reglerna i rådet som gäller för aktiebolag om det inte finns en särskild regel för filialer som tar över.

Tillämpning av detta allmänna råd

Allmänt råd 1.3 Detta allmänna råd tillämpas när ett företag upprättar årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554).

Lagtext

2 kap. 3 § andra stycket ÅRL
– – –
Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. Lag (1999:1112)

Allmänt råd 1.4 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse, trots det som anges i 2 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte samtidigt tillämpa annan normgivning när årsredovisningen upprättas om inte annat framgår av punkt 1.5 eller 1.6. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

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

Enligt punkt 1.4 ska ett företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet tillämpa det i sin helhet och utan avvikelse. Det allmänna rådet ska ses som en helhet och reglerna är villkorade av varandra. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får dock alltid lämna fler upplysningar i noter eller förvaltningsberättelsen än vad som krävs enligt ÅRL och det allmänna rådet.

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

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

Aktiebolag

Allmänt råd

1.5 Ett aktiebolag ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion. (BFNAR 2020:7)

Ekonomiska föreningar

Allmänt råd

1.6 En ekonomisk förening ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.

En bostadsrättsförening ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2023:1) om kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrätts-föreningars årsredovisning. (BFNAR 2023:2)

Kommentar

Första stycket i punkten innebär bl.a. att om en ekonomisk förening har övertagit ett helägt dotteraktiebolag genom fusion ska Bokföringsnämndens normgivning om redovisning av fusion tillämpas tillsammans med det allmänna rådet. I det sammanhanget kan noteras att bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar inte kan fusionera in helägda dotteraktiebolag.

Bostadsrättsföreningar ska utöver reglerna i det allmänna rådet även tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (2023:1) om kompletterande upplysningar

m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning. Av det kompletterande allmänna rådet för bostadsrättsföreningar framgår vilka ytterligare nyckeltal och upplysningar som en bostadsrättsförening ska lämna. Där framgår också att det är obligatoriskt för bostadsrättsföreningar att upprätta kassaflödesanalys.

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

Allmänt råd

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

Kommentar

Det allmänna rådet är ett förenklat regelverk för mindre företag. En utgångspunkt är att det inte ska innehålla regler för mer komplicerade redovisningsfrågor eller redovisningsregler som inte krävs enligt lag. Därför finns t.ex. endast regler för viss typ av säkringsredovisning och förbud mot att redovisa uppskjuten skatt.

En annan utgångspunkt är att det allmänna rådet ska innehålla alla regler som behövs för att upprätta en årsredovisning som uppfyller kraven i ÅRL. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska kunna utgå från att det har följt ÅRL.

Det allmänna rådet präglas av förenkling och försiktighetsprincipen. Detta kommer bl.a. till uttryck genom att antalet alternativa sätt att redovisa en transaktion har begränsats. Även utrymmet för egna bedömningar är begränsat. Det allmänna rådet är utformat på ett sådant sätt att det i de flesta fall direkt framgår hur företaget ska eller får redovisa en transaktion.

Vid utformningen av reglerna i det allmänna rådet har stor hänsyn tagits till skattereglerna. De värden som tas upp i årsredovisningen kan därför i regel ligga till grund för beskattningen, i de fall företaget är skattskyldigt, och få justeringar behöver göras i inkomstdeklarationen.

Punkt 1.7 ska tillämpas på frågor som inte är reglerade i det allmänna rådet. Punkten får alltså inte tillämpas på frågor som är reglerade. Att en specifik företeelse inte är omnämnd i det allmänna rådet behöver inte innebära att den är en oreglerad fråga. Företeelsen kan ingå i en större fråga som är reglerad. Exempelvis är säkringsredovisning en reglerad fråga. I punkterna 11.8, 13.5 och 17.8 anges i vilka situationer ett företag får säkringsredovisa. Regleringen innebär att säkringsredovisning inte är tillåten i andra fall.

I de sällsynta fall en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet, ska företaget söka vägledning i regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor. För att avgöra om vägledning kan hämtas från en bestämmelse i det allmänna

rådet bör bl.a. hänsyn tas till syftet med bestämmelsen.

Vägledning kan inte hämtas från en regel som är ett undantag från en huvudregel eftersom en sådan regel är utformad för en särskild situation. Ett exempel på detta är punkt 17.5 där det framgår att en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld och att andra skulder är långfristiga. Från denna huvudregel undantas i vissa fall en checkräkningskredit. Denna redovisas då som långfristig även om den formellt ska betalas inom 12 månader. Undantaget får inte tillämpas på andra liknande krediter.

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

Kapitel 2 – Grundläggande principer

Tillämpning

Kommentar

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

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

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

Väsentlighetsprincipen

Lagtext

2 kap. 3 a § ÅRL

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

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

Kommentar

Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det

enskilda fallet. Enskilda uppgifter och poster ska bedömas mot bakgrund av andra liknande uppgifter eller poster. Även om t.ex. några enskilda uppgifter var för sig inte är väsentliga kan de ändå vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget och därmed också påverkar användares beslut.

Fortlevnadsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL

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

1. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet.

– – – Lag (2015:813)

Kommentar

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

Konsekvent tillämpning

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL

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

– – –

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

– – – Lag (2015:813)

Kommentar

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

Försiktighetsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL

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

– – –

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

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

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

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

– – – Lag (2015:813)

Kommentar

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

Försiktighetsprincipen kommer i det allmänna rådet till uttryck bl.a. genom att egenupparbetade immateriella tillgångar inte får aktiveras, se punkt 10.4, och att värdering inte får ske till verkligt värde, se punkterna 11.17 och 14.4.

Periodiseringsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL

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

– – –

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

– – – Lag (2015:813)

Individuell värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL

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

– – –

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

– – – Lag (2015:813)

Bruttoredovisning och kvittningsförbud

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL

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

– – –

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

– – – Lag (2015:813)

Kommentar

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

- Aktiverat arbete för egen räkning, se punkt 10.16, och
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, se punkt 12.13.

Kontinuitetsprincipen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 7 ÅRL

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

– – –

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

– – – Lag (2015:813)

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper

Lagtext

2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

– – –

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

Allmänt råd

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

Kommentar

I 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL ges viss möjlighet att avvika från de grundläggande principerna om det finns särskilda skäl. De möjligheter till avvikelse som anges i det allmänna rådet ska anses som sådana särskilda skäl. Sådana möjligheter anges t.ex. i följande punkter:

- punkt 2.2 om fortlevnadsprincipen,
- punkt 2.3 om konsekvent tillämpning,
- punkt 2.4 om periodiseringsprincipen,
- punkt 2.9 om schablonmässig värdering,
- punkt 7.9 om återkommande utgifter,
- punkt 10.5 om inventarier av mindre värde, och
- punkt 12.3 om kollektiv värdering.

Avvikelse från fortlevnadsprincipen

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Avvikelse från konsekvent tillämpning

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Att den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden innebär att årets och kommande års resultat påverkas, men att det inte görs någon justering av

balanserat resultat.

Nedan ges exempel på regler i det allmänna rådet enligt vilka företaget kan välja metod för värdering.

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

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

Ett annat exempel på byte av metod för värdering är när ett företag börjar beakta restvärde vid beräkning av avskrivningar, se punkt 10.25. Enligt punkt 2.3 ska den nya metoden endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att ett företag som inför restvärde vid beräkning av avskrivningar på en nyanskaffad lastbil inte ska ändra värderingen av företagets gamla lastbilar. Däremot ska restvärde beaktas vid beräkning av avskrivningar på alla nyanskaffade lastbilar. En omprövning av en avskrivningsplan för en anläggningstillgång innebär en ändrad bedömning och inte ett byte av metod för värdering. Den nya bedömningen tillämpas framåt i tiden.

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

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

Avvikelse från periodiseringsprincipen

Allmänt råd

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

Kommentar

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

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

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

Avvikelse från individuell värdering

Kommentar

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

Avvikelse från kvittningsförbudet

Kommentar

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

Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering

Lagtext

3 kap. 5 § andra och fjärde styckena ÅRL

– – –

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

– – –

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

Allmänt råd

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

Kommentar Företaget ska upplysa om sådana ändringar, se kapitel 18.

En eller flera transaktioner

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

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

Byten

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

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

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

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

Kan verkligt värde på det som tas emot inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska värdet antas motsvara det verkliga värdet på det som lämnas i byte, justerat med eventuella betalningar i samband med bytet.

Kommentar Med olikartad vara eller tjänst menas även en vara eller tjänst av samma typ men av annan karaktär. T.ex. är byte av en bil till en bil av en annan modell att betrakta som ett byte av olikartade varor.

Schablonmässig värdering

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

En schablonmässig metod får användas endast om

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

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

Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro

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

Händelser efter balansdagen

Allmänt råd 2.11 Ett företag ska i årsredovisningen beakta händelser som
a) inträffat efter balansdagen fram till dess att årsredovisningen är upprättad, och
b) bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.
(BFNAR 2021:4)

Kommentar Årsredovisningen är upprättad när den är beslutad och färdig för underskrift.

Enligt punkt 18.20 ska ett företag i not upplysa om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut oavsett om de bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen eller inte. Vid redovisning av erhållet aktieägartillskott och lämnat aktieägartillskott får händelser efter balansdagen beaktas, se punkterna 15.5, 11.12 och 19.5.

Rättelse av fel

Allmänt råd 2.12 Ett företag ska rätta ett fel i den årsredovisning som upprättas närmast efter upptäckten av felet.

Effekten av rättelsen ska redovisas i resultaträkningen eller, om rättelsen enbart avser poster i balansräkningen, i balansräkningen.
(BFNAR 2021:4)

Kommentar Punkten innebär att jämförelsetalen för föregående räkenskapsår inte ska räknas om. Om rättelsen innebär att principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter ändras, ska företaget lämna upplysningar i not om den bristande jämförbarheten, se 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL.

Enligt 5 kap. 19 § ÅRL ska företaget vidare lämna upplysningar om intäkter

och kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, se kapitel 18. En rättelse av ett fel kan innebära att en sådan upplysning behöver lämnas.

Avsnitt II – Årsredovisningens utformning

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning

Tillämpning

Allmänt råd

3.1 Detta kapitel ska tillämpas när årsredovisningen utformas.

Särskilda regler finns för
a) stiftelser i punkt 3.12,
b) ideella föreningar i punkt 3.13, och
c) samfällighetsföreningar i punkt 3.14.

Årsredovisningens presentation

Lagtext

2 kap. 1 § första stycket ÅRL
En årsredovisning ska bestå av
1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.
– – – Lag (2022:1028)

Allmänt råd

3.2 Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter.

Kommentar

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

De notupplysningar som ska lämnas framgår av kapitel 18. Kapitlet anger de upplysningar som ett företag ska lämna i årsredovisningen, men inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs. Företaget är inte heller förhindrat att lämna fler upplysningar eller nyckeltal i förvaltningsberättelsen än vad som framgår av kapitel 5.

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

Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL är det endast för ett större företag eller en bostadsrättsförening som en kassaflödesanalys ska ingå i årsredovisningen. Andra företag får frivilligt upprätta en kassaflödesanalys. För företag som tillämpar det allmänna rådet och väljer att upprätta en kassaflödesanalys finns regler om frivilligt upprättad kassaflödesanalys i kapitel 21.

Lagtext

2 kap. 2 § ÅRL
Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Lagtext

2 kap. 3 § första stycket ÅRL
Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.
– – – Lag (1999:1112)

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket ÅRL
Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.
– – – Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 4 § första stycket första meningen och andra–femte styckena ÅRL
Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. – – –
I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.
Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.
Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,
1. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller

2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

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

Lagtext

3 kap. 11 § ÅRL

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

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

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Andra stycket i punkten innebär att ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte kan använda en så kallad funktionsindelad resultaträkning trots att 3 kap. 3 § första stycket ÅRL ger möjlighet till det.

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Punkten innebär t.ex. att resultaträkningsposten Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar kan anpassas om ett företag inte har gjort några nedskrivningar och inte har några immateriella tillgångar. Posten kan i ett sådant fall benämnas Avskrivning av materiella anläggningstillgångar.

En rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post får utelämnas i förvaltningsberättelsen, resultaträkningen och balansräkningen om det inte finns

något att redovisa.

Om det bokförda värdet på en tillgång är noll kronor på grund av att tillgången är helt av- eller nedskriven men tillgången inte är utrangerad, ska posten finnas med i balansräkningen.

Lagtext

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

Allmänt råd

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

Även sidnummer ska anges på varje sida i årsredovisningen.

Kommentar

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

Allmänt råd

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

Årsredovisningens språk och form

Lagtext

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

Valuta och beloppsuppgifter

Lagtext

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

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket BFL
Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro.
– – – Lag (2020:669)

Allmänt råd

3.8 Årsredovisningen ska innehålla uppgift om företagets redovisningsvaluta.

Allmänt råd

3.9 Beloppen i årsredovisningen ska anges i hela kronor eller tusental kronor. Är redovisningsvalutan euro ska beloppen anges i hela euro eller hundratal euro. Valet av enhet ska framgå av årsredovisningen.

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

Lagtext

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Årsredovisningens undertecknande och datering

Lagtext

2 kap. 7 § ÅRL

I aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under årsredovisningen.

I handelsbolag ska årsredovisningen skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

I en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedda i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.

I stiftelser med anknuten förvaltning ska årsredovisningen skrivas under av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, av samtliga bolagsmän som företräder bolaget.

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

Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda

tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen.

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

Årsredovisningen ska dateras och innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.
Lag (2024:347)

Allmänt råd

3.11 Har upphävts. (BFNAR 2021:4)

Kommentar

Av 2 kap. 7 § ÅRL framgår vilka befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen. De som ska skriva under är de som innehar respektive befattning när årsredovisningen beslutas. Om en befattningshavare avgår innan befattningshavaren undertecknat årsredovisningen måste företaget besluta om en ny årsredovisning som ska undertecknas av samtliga då behöriga befattningshavare.

För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller ändringar i styrelsens sammansättning först från den tidpunkt då anmälan om ändringen kom in till Bolagsverket eller från den senare tidpunkt som anges i det beslut som anmälan grundar sig på, se 8 kap. ABL och 7 kap. FL.

Årsredovisningen ska dels dateras, dels innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Kravet på datering innebär att den dag ska anges då årsredovisningens slutliga innehåll bestämdes och årsredovisningen var färdig för undertecknande. I ett företag som företräds av en styrelse kan detta vara den dag då årsredovisningen togs till beslut i styrelsen. Men det kan också vara någon annan dag då de ansvariga befattningshavarna på annat sätt blev ense om årsredovisningens innehåll.

Kravet på uppgift om den dag då årsredovisningen undertecknades innebär att det ska framgå vilket datum respektive befattningshavare har skrivit under. Skriver alla befattningshavare under samma dag räcker det att datum för underskrift anges en gång. Skrivs årsredovisningen under olika dagar behöver datumet för respektive befattningshavares underskrift anges.

Kravet på datering kan tillgodoses genom att det i avslutningen av årsredovisningen anges att den har beslutats ett visst datum. Kravet på uppgift om den dag då undertecknande skedde kan tillgodoses genom att datum för underskrift anges i anslutning till respektive underskrift.

Om det inträffar händelser av väsentlig betydelse för företaget efter att årsredovisningen daterats men innan alla befattningshavare har skrivit under, får befattningshavarna ta ställning till om årsredovisningens innehåll behöver

ändras.

En årsredovisning är färdigställd först när den är såväl daterad som undertecknad av samtliga de befattningshavare som ska underteckna den.

Särskilda regler för stiftelser

Allmänt råd

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

Kommentar

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

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

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

Särskilda regler för ideella föreningar

Allmänt råd

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

Kommentar

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

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

Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.28–4.33. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Allmänt råd

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

Kommentar

Punkten innebär bl.a. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningen kan benämnas Föreningens intäkter och rubriken Rörelsekostnader kan benämnas Föreningens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt. Årets resultat kan benämnas

Årets överskott eller Årets underskott.

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

Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.34–4.36A. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen

Tillämpning

Allmänt råd

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

Särskilda regler finns för
a) aktiebolag i punkterna 4.9–4.12,
b) ekonomiska föreningar i punkterna 4.13–4.16,
c) handelsbolag i punkterna 4.17–4.19,
d) stiftelser i punkterna 4.20–4.27,
e) ideella föreningar i punkterna 4.28–4.33,
f) samfällighetsföreningar i punkterna 4.34–4.36A, och
g) filialer i punkt 4.37.
(BFNAR 2024:4)

Kommentar

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

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

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

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

I kommentarerna i övriga kapitel hänvisas ofta till poster i uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen enligt

punkterna 4.4 och 4.7. Upprättas en resultaträkning eller balansräkning i förkortad form gäller hänvisningen, i förekommande fall, den sammanslagna posten.

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

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

Uppställningsform för resultaträkningen

Allmänt råd

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

Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

Lagtext

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

Lagtext

1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL
I denna lag betyder
– – –
3. nettoomsättning: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

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

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

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		kapitel 6	5 kap. 19 § ÅRL
Nettoomsättning	primära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. varuförsäljning, tjänsteintäkter, hyresintäkter	6.7–6.22, 6.25, 6.26 och 6.33	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	• årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor, samt • för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativ-regeln, skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter	12.13 6.23–6.25	
Aktiverat arbete för egen räkning	utgifter för eget arbete under året som har aktiverats som anläggningstillgång	10.16	
Övriga rörelse-intäkter	sekundära intäkter i företagets verksamhet, t.ex. realisationsvinst vid försäljning av icke-finansiella anläggnings-tillgångar, valutakurs-	6.26–6.32 och 6.34–6.36	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	vinster på fordringar och skulder av rörelse-karaktär samt bidrag för bl.a. personal		
Summa rörelse-intäkter, lager-förändringar m.m.			
Rörelsekostnader		kapitel 7	5 kap. 19 § ÅRL
Råvaror och förnödenheter	kostnaden för förbrukning av råvaror och förnödenheter (årets inköp +/– förändring av lagerposten Råvaror och förnödenheter) samt kostnader för legoarbeten och underentreprenader	kapitel 12, 6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	
Handelsvaror	kostnaden för sålda handelsvaror (årets inköp +/– förändring av lager av handelsvaror)	kapitel 12 och 14	
Övriga externa kostnader	alla övriga rörelse-kostnader som inte passar i någon annan post, t.ex. kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto, reklam och ned-skrivning av kortfristiga fordringar	6.14, 6.21, 6.24, 6.25, 10.5 och 10.6	
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och	6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	5 kap. 20 § ÅRL samt 18.9

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
	företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	10.20–10.39	
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar		
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.12–7.14	
Summa rörelsekostnader			
Rörelseresultat			
Finansiella poster		kapitel 8 och 19	5 kap. 19 § ÅRL
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och	19.12, 19.13 och 8.4	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat		
Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresse-företag och gemensamt styrda företag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinst-utdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	19.12, 19.13 och 8.4	
Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	8.4–8.6	
Resultat från övriga finansiella anlägg-ningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresse-företag, gemensamt	8.4–8.8	19.15

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	styrda företag och företag som det finns ett ägar-intresse i), vissa vinst-utdelningar, positiva och negativa valutakurs-differenser samt realisationsresultat		
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakurs-differenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	8.4–8.8	19.16
Nedskrivningar av finansiella anläggnings-tillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskriv-ningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.17–11.23, 14.5 och 19.7–19.10	
Räntekostnader och liknande resultat-poster	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.7, 8.8, 6.30 och 16.15	19.17
Summa finansiella poster			

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Resultat efter finansiella poster			
Boksluts-dispositioner			
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.14	
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.14	
Förändring av periodiserings-fonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga boksluts-dispositioner			
Summa boksluts-dispositioner			
Resultat före skatt			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
Årets resultat			

(BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

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

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Bruttoresultat	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställnings-formen i punkt 4.4	kapitel 6 och 7	5 kap. 19 § ÅRL
	Nettoomsättning	6.7–6.22, 6.25, 6.26 och 6.33	18.8A
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	6.23–6.25 och 12.13	
	Aktiverat arbete för egen räkning	10.16	
	Övriga rörelseintäkter	6.26–6.32 och 6.34–6.36	
	Råvaror och förnödenheter	kapitel 12, 6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	
	Handelsvaror	kapitel 12 och 14	
	Övriga externa kostnader	6.14, 6.21, 6.24, 6.25, 10.5 och 10.6	
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner,	6.14, 6.21, 6.24 och 6.25	5 kap. 20 § ÅRL, 18.9

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
	sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden		samt 5 kap. 19 § ÅRL
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	10.20–10.39	5 kap. 19 § ÅRL
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar		5 kap. 19 § ÅRL
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.12–7.14	5 kap. 19 § ÅRL
Rörelseresultat			
Finansiella poster		kapitel 8 och 19	5 kap. 19 § ÅRL
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex.	19.12, 19.13 och 8.4	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat		
Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag och gemensamt styrda företag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	19.12, 19.13 och 8.4	
Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från övriga företag som det finns ett ägarintresse i med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	8.4–8.6	
Resultat från övriga finansiella anlägg-ningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresse-företag, gemensamt styrda företag och företag	8.4–8.8	19.15

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	som det finns ett ägarintresse i), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat		
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	8.4–8.8	19.16
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.17–11.23, 14.5 och 19.7–19.10	
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.7, 8.8, 6.30 och 16.15	19.17
Summa finansiella poster			

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Resultat efter finansiella poster			
Boksluts-dispositioner			
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.14	
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)	19.14	
Förändring av periodiserings-fonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga boksluts-dispositioner			
Summa boksluts-dispositioner			
Resultat före skatt			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
Årets resultat			

(BFNAR 2017:7)

Kommentar

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

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning

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

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

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

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

Aktiverat arbete för egen räkning

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

Övriga rörelseintäkter

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

Rörelsekostnader

Råvaror och förnödenheter

I posten redovisas anskaffningsutgiften för de råvaror och förnödenheter som gått till produktion för vidareförädling eller av annan anledning inte längre finns i lagret, t.ex. svinn och kassationer. I posten redovisas även kostnader som tillverkande företag, entreprenadföretag eller tjänsteproducerande företag har för legoarbeten och underentreprenader. Benämningen av posterna i uppställningsformen för resultaträkningen får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

Handelsvaror

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

Övriga externa kostnader

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

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

Personalkostnader

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

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

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

Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar

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

Övriga rörelsekostnader

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

Finansiella poster

Resultat från andelar i koncernföretag

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

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

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

Koncernbidrag redovisas under rubriken Bokslutsdispositioner.

Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 19.

Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

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

Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i

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

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar

I posten redovisas t.ex. ränteintäkter från långsiktiga fordringar inklusive fordringar på koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och

företag som det finns ett ägarintresse i. I posten redovisas även vinstutdelningar från andra långsiktiga värdepappersinnehav med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, positiva och negativa valutakursdifferenser på långsiktiga fordringar och realisationsresultat från avyttringar av andra långsiktiga värdepappersinnehav. Erhållen emissionsinsats som inte härrör från ett koncern- eller intresseföretag redovisas i den här posten.

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

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

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

Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

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

Räntekostnader och liknande resultatposter

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

Bokslutsdispositioner

Koncernbidrag som ska tas upp eller dras av enligt 35 kap. IL redovisas som bokslutsdispositioner i posterna Erhållna koncernbidrag respektive Lämnade koncernbidrag.

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

Skatter

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

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

För närvarande finns inte några svenska skatter att redovisa i posten Övriga skatter. Exempel på utländska skatter som ska redovisas i posten är förmögenhetsskatt som betalas av företaget eller inkomstskatt som beräknas på tillgångar i balansräkningen.

Uppställningsform för balansräkningen

Allmänt råd

4.6 Ett företag ska i balansräkningen ange räkenskapsårets och föregående räkenskapsårs balansdag. (BFNAR 2017:7)

Lagtext

3 kap. 1 § ÅRL

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

Lagtext

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

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

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

– – –

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

Allmänt råd

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

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

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
TILLGÅNGAR		kapitel 9	3 kap. 4 §, 5 kap. 14, 16 och 18 §§ ÅRL, 18.13, 18.14 och 19.18
Anläggningstillgångar		9.5–9.7	5 kap. 8 § första stycket 1–6 ÅRL, 18.10 och 18.11
Immateriella anläggningstillgångar	i respektive post utgifter för förvärvade immateriella anläggningstillgångar	kapitel 10	
Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter			
Hyresrätter och liknande rättigheter			
Goodwill			
Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	förskott i samband med förvärv, t.ex. depositioner och handpenning		
Summa immateriella anläggningstillgångar			
Materiella anläggningstillgångar	i respektive post utgifter för förvärvade och egentillverkade	kapitel 10	

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
	materiella anläggningstillgångar		
Byggnader och mark	byggnader, mark och markanläggningar samt maskiner avsedda för en byggnads allmänna användning		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	maskiner, mark- och byggnadsinventarier och andra mekaniska anläggningar avsedda för produktionen		
Inventarier, verktyg och installationer	inventarier, verktyg och installationer avsedda för hjälpavdelningar, administration och försäljning		
Förbättringsutgifter på annans fastighet		10.7	
Övriga materiella anläggningstillgångar	t.ex. djur som klassificerats som anläggningstillgång		
Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	utgifter som avser pågående nyanlägg-ningar samt förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar		
Summa materiella anläggningstillgångar			

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Finansiella anläggningstillgångar	i respektive post långfristiga finansiella placeringar	kapitel 11 och 19	
Andelar i koncernföretag	aktier och andelar i koncernföretag	19.2, 19.4–19.10 och 19.19–19.21	
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	11.7	
Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	19.3–19.10 och 19.19–19.21	
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	11.7	
Ägarintressen i övriga företag	aktier och andelar i övriga företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett ägarintresse i		
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Andra långfristiga värdepappersinnehav	långsiktigt innehav av värdepapper som inte avser koncern- eller intresseföretag, gemensamt styrda företag eller företag som det finns ett ägar-intresse i		
Andra långfristiga fordringar	fordringar som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		5 kap. 18 § ÅRL
Summa finansiella anläggningstillgångar			
Summa anläggnings-tillgångar			
Omsättningstillgångar		9.5–9.7	
Varulager m.m.	i respektive post varor som lagerhålls samt varor och tjänster som tillverkas eller tillhandahålls för egen eller annans räkning	kapitel 12	
Råvaror och förnödenheter	lager av råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen		
Varor under tillverkning	lager av varor där tillverkning har påbörjats		

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Färdiga varor och handelsvaror	lager av färdiga egentillverkade varor samt varor som har köpts för vidare-försäljning (handelsvaror)		
Övriga lagertillgångar	lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager (t.ex. lager-aktier), lagerfastig-heter samt djur som klassificerats som omsättningstillgång	kapitel 14	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om • de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade beloppen, och • någon resultat-avräkning inte har redovisats	6.24	18.12
Förskott till leverantörer	betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits		
Summa varulager m.m.			

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Kortfristiga fordringar	i respektive post fordringar som ska betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 13	5 kap. 18 § ÅRL
Kundfordringar		13.5	
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag, inklusive kundfordringar		
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag, inklusive kundfordringar		
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i, inklusive kundfordringar		
Övriga fordringar	övriga fordringar, t.ex. aktuella skattefordringar		
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	upparbetade men ej fakturerade intäkter från uppdrag på löpande räkning och från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.14 och 6.21	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, t.ex. förutbetalda	7.4, 7.10, 7.11 och 6.6	

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
	hyreskostnader och försäkringspremier		
Summa kortfristiga fordringar			
Kortfristiga placeringar	i respektive post placeringar som är avsedda att realiseras inom 12 månader efter balansdagen	kapitel 14	
Andelar i koncernföretag	undantagsvis andelar i koncernföretag	19.2 och 19.11	
Övriga kortfristiga placeringar	innehav av värdepapper eller andra placeringar som inte är anläggnings-tillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar		
Summa kortfristiga placeringar			
Kassa och bank		kapitel 14	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden		
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisnings-skyldighet		
Summa kassa och bank			

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Summa omsättningstillgångar			
SUMMA TILLGÅNGAR			
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital	eget kapital enligt de särskilda reglerna för respektive företagsform	kapitel 15	
Obeskattade reserver		15.3	
Periodiseringsfonder			
Ackumulerade överavskrivningar			
Övriga obeskattade reserver			
Summa obeskattade reserver			
Avsättningar		kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensions-utfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda		
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	övriga åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda		

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Övriga avsättningar	andra avsättningar än för pensions-åtaganden, t.ex. för garantiåtaganden		
Summa avsättningar			
Långfristiga skulder	i respektive post skulder som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	kapitel 17	5 kap. 13 § ÅRL
Obligationslån			
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
Övriga skulder till kreditinstitut			
Skulder till koncernföretag			
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag			
Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i			
Övriga skulder			
Summa långfristiga skulder			
Kortfristiga skulder	i respektive post skulder som ska	kapitel 17	

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
	betalas inom 12 månader från balansdagen		
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som inte bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
Övriga skulder till kreditinstitut			
Förskott från kunder	betalningar från och obetalda fakturor till kunder där motprestation ännu inte lämnats	6.14	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om • de fakturerade beloppen överstiger de aktiverade utgifterna, och • någon resultat-avräkning inte har redovisats	6.24	18.12
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	fakturerade men ej upparbetade intäkter för uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.21	
Leverantörsskulder			
Växelskulder			

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

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

(BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

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

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
TILLGÅNGAR		kapitel 9	3 kap. 4 §, 5 kap. 14, 16 och 18 §§ ÅRL, 18.13, 18.14 och 19.18
Anläggningstillgångar		9.5–9.7	5 kap. 8 § första stycket 1–6 ÅRL, 18.10 och 18.11
Immateriella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter Hyresrätter och liknande rättigheter Goodwill Förskott avseende	kapitel 10	

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	immateriella anläggningstillgångar		
Materiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Byggnader och mark Maskiner och andra tekniska anläggningar Inventarier, verktyg och installationer Förbättringsutgifter på annans fastighet Övriga materiella anläggningstillgångar Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	kapitel 10 10.7	
Finansiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Andelar i koncernföretag Fordringar hos koncernföretag	kapitel 11 och 19 19.2, 19.4–19.10 och 19.19–19.21 11.7	

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag Ägarintressen i övriga företag Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i Andra långfristiga värdepappersinnehav Andra långfristiga fordringar	19.3–19.10 och 19.19–19.21 11.7	5 kap. 18 § ÅRL
Summa anläggningstillgångar			
Omsättningstillgångar		9.5–9.7	
Varulager m.m.	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Råvaror och förnödenheter Varor under tillverkning	kapitel 12	

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Färdiga varor och handelsvaror		
	Övriga lagertillgångar	kapitel 14	
	Pågående arbete för annans räkning	6.24	18.12
	Förskott till leverantörer		
Kortfristiga fordringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7	kapitel 13	5 kap. 18 § ÅRL
	Kundfordringar	13.5	
	Fordringar hos koncernföretag		
	Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag		
	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i		
	Övriga fordringar		
	Upparbetad men ej fakturerad intäkt	6.14 och 6.21	
	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	7.4, 7.10, 7.11 och 6.6	

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Kortfristiga placeringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Andelar i koncernföretag Övriga kortfristiga placeringar	kapitel 14 19.2 och 19.11	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	kapitel 14	
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisnings-skyldighet	kapitel 14	
Summa omsättningstillgångar			
SUMMA TILLGÅNGAR			
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital	eget kapital enligt de särskilda reglerna för respektive företagsform	kapitel 15	
Obeskattade reserver	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7	15.3	

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	Periodiseringsfonder Ackumulerade överavskrivningar Övriga obeskattade reserver		
Avsättningar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser Övriga avsättningar	kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensions-utfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda	kapitel 16	
Långfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Obligationslån Checkräkningskredit Övriga skulder till kreditinstitut Skulder till	kapitel 17 17.5	5 kap. 13 § ÅRL

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	koncernföretag Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i Övriga skulder		
Kortfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.7 Checkräkningskredit Övriga skulder till kreditinstitut Förskott från kunder Pågående arbete för annans räkning Fakturerad men ej upparbetad intäkt Leverantörsskulder Växelskulder Skulder till koncernföretag Skulder till	kapitel 17 17.5 6.14 6.24 6.21	18.12

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
	intresseföretag och gemensamt styrda företag Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i Skatteskulder Övriga skulder Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	7.4, 7.10, 7.11, 6.6, 6.25, 17.9 och 17.10	
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER			

(BFNAR 2017:7)

Kommentar

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

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

Immateriella anläggningstillgångar

Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter

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

Hyresrätter och liknande rättigheter

I posten redovisas förvärvade hyresrätter och liknande rättigheter.

Goodwill

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

Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

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

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

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

Maskiner och andra tekniska anläggningar

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

Inventarier, verktyg och installationer

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

Förbättringsutgifter på annans fastighet

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

Övriga materiella anläggningstillgångar

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

Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

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

I posten redovisas inte avskrivningar men i förekommande fall nedskrivningar.

Finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag

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

Fordringar hos koncernföretag

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

Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

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

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

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

Ägarintressen i övriga företag

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

Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i

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

Andra långfristiga värdepappersinnehav

I posten redovisas andra långsiktiga innehav av aktier och andelar än sådana som redovisas i posterna Andelar i koncernföretag, Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag samt Ägarintressen i övriga företag. Även övriga långsiktiga värdepappersinnehav redovisas i posten.

Andra långfristiga fordringar

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

Varulager m.m.

Råvaror och förnödenheter

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

Varor under tillverkning

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

Färdiga varor och handelsvaror

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

Övriga lagertillgångar

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

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

Pågående arbete för annans räkning

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

Förskott till leverantörer

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

Kortfristiga fordringar

Kundfordringar

I posten redovisas obetalda kundfakturor till andra företag än koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

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

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

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

Fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i

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

Övriga fordringar

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

Upparbetad men ej fakturerad intäkt

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

Överstiger fakturerade belopp den vinstavräknade upparbetningen ska detta redovisas i posten Förskott från kunder vid uppdrag på löpande räkning, se punkt 6.14, och i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt vid uppdrag till fast pris, se punkt 6.21. Kvittning mellan uppdrag som ger ett tillgångssaldo och uppdrag som ger ett skuldsaldo får endast ske för uppdrag till samma uppdragsgivare och om uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder. Eftersom en sådan kvittning är en så kallad legal kvittning, omfattas den inte av kravet på notupplysning enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL.

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

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

Kortfristiga placeringar

Andelar i koncernföretag

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

Övriga kortfristiga placeringar

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

Kassa och bank

Kassa och bank

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

Redovisningsmedel

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

Eget kapital

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

Obeskattade reserver

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

Avsättningar

Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

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

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

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

Övriga avsättningar

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

Långfristiga skulder

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

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

Kortfristiga skulder

Checkräkningskredit

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

Övriga skulder till kreditinstitut

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

Förskott från kunder

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

Pågående arbete för annans räkning

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

Fakturerad men ej upparbetad intäkt

Ett företag som redovisar pågående uppdrag för annans räkning till fast pris enligt huvudregeln (successiv vinstavräkning) ska i posten redovisa värdet av fakturerade belopp med avdrag för den redovisade intäkten. Kvittning mellan uppdrag som ger ett tillgångssaldo och uppdrag som ger ett skuldsaldo får

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

Leverantörsskulder

I posten redovisas obetalda leverantörsfakturor från andra företag än koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

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

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

Skatteskulder

I posten redovisas skillnaden mellan inbetald F-skatt och skatter som F-skatten avräknas mot, dvs. de skatter som företaget lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och som omfattas av beskedet om slutlig skatt (slutskattebeskedet).

För innevarande och tidigare räkenskapsår redovisas följande belopp som inte slutavräknats på företagets skattekonto:
+ beräknad och/eller fastställd inkomstskatt
+ beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande
+ beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader
+ beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt
- inbetalad F-skatt

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

Exempel 17 a visar hur en skatteskuld beräknas.

Övriga skulder

Följande kortfristiga skulder redovisas i posten:

- mervärdesskatteskuld,
- särskilda punktskatter,
- innehållen personalskatt och arbetsgivaravgifter som ska deklareras och betalas efterföljande månad,
- skulder till finansieringsföretag för belånade kundfordringar (factoring),

- skulder för mottagna redovisningsmedel (samma belopp ska även redovisas som en omsättningstillgång), och
- diverse övriga kortfristiga skulder som inte redovisas i andra skuldposter.

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

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

Särskilda regler för aktiebolag

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.9 Ett aktiebolag ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

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

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

(BFNAR 2024:4)

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

Uppställningsform för balansräkningen

Tecknat men ej inbetalt kapital

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

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

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

Lån till delägare eller närstående

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

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

	12 månader från balansdagen		

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

Kommentar

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

Eget kapital

Allmänt råd

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

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respek-tive punkt**
Bundet eget kapital		kapitel 15	
Aktiekapital			
Ej registrerat aktiekapital	beslutad ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission		
Bunden överkursfond	den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde och som ska tas upp under den bundna överkursfonden		
Uppskrivningsfond			5 kap. 11 § ÅRL
Reservfond			
Summa bundet eget kapital			
Fritt eget kapital		kapitel 15	

Fri överkursfond	den del av betalningen under året för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde och som ska tas upp under den fria överkursfonden		
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade vinster, förluster och fria överkursfonder samt aktieägartillskott		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa fritt eget kapital			
Summa eget kapital			

(BFNAR 2020:7)

Kommentar

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

I posterna Bunden överkursfond och Fri överkursfond redovisas det belopp, utöver aktiekapital som tillförts bolaget vid bolagsbildning eller nyemission enligt bestämmelserna i ABL, utöver aktiekapital. I posten Fri överkursfond redovisas endast det som har betalats under räkenskapsåret.

Beloppet i Fri överkursfond ska ingå i styrelsens förslag till resultatdisposition och ska, efter bolagsstämmans beslut, inte längre redovisas i posten Fri överkursfond.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.13 En ekonomisk förening ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	**Här anges**	**Se punkt**
Verksamheten		
Allmänt om verksamheten	föreningens säte, vilken verksamhet föreningen bedriver, om föreningen bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör föreningen	5.2, 5.3 och 5.9
Väsentliga händelser under räkenskapsåret		5.4
Medlemsin-formation	förändringar i medlemsantalet och insatsbelopp som ska återbetalas	5.11
Förlagsinsatser	den rätt till utdelning som förlagsinsatser medför och förlagsinsatser som ska återbetalas	5.12
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat	5.5
Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	
Förändringar i eget kapital	upplysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	
Resultatdisposition	styrelsens och verkställande direktörens förslag till hur fritt eget kapital ska disponeras	5.10

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

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

Uppställningsform för resultaträkningen

Nettoomsättning

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

Övriga rörelseintäkter

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

Lämnad gottgörelse

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

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Lämnad gottgörelse		5.12	

Kommentar Lämnad gottgörelse enligt FL redovisas som bokslutsdisposition.

Uppställningsform för balansräkningen

Övriga kortfristiga placeringar

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

Övriga skulder

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

Lån till delägare eller närstående

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

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Lån till delägare eller närstående	fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i sådant		5 kap. 18 § ÅRL

	förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen		

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

Kommentar

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

Eget kapital

Allmänt råd

4.16 En ekonomisk förening ska upprätta balansräkningen med nedanstående underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Rubrik/under-rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respek-tive punkt**
Bundet eget kapital		kapitel 15	
Medlemsinsatser	insatser, insats-emissioner, överinsatser, upplåtelseinsatser och upplåtelseavgifter	15.8 och 15.9	
Förlagsinsatser			
Uppskrivningsfond			5 kap. 11 § ÅRL
Reservfond			
Fond för yttre underhåll	medel reserverade för framtida fastighets-underhåll i bostadsrätts-föreningar	15.10 och 15.11	
Summa bundet eget kapital			

Fritt eget kapital		kapitel 15	
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av från tidigare år balanserade vinster och förluster		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa fritt eget kapital			
Summa eget kapital			

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

Kommentar

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

I posten Förlagsinsatser redovisas kapital som tillskjutits genom förlagsinsatser.

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

Särskilda regler för handelsbolag

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

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

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
Allmänt om verksamheten	bolagets säte, vilken verksamhet bolaget bedriver, om bolaget bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör bolaget	5.2 och 5.3

Väsentliga händelser under räkenskapsåret		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av bolagets verksamhet, ställning och resultat	5.5
Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	

(BFNAR 2024:4)

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

Uppställningsform för resultaträkningen

Övriga rörelseintäkter

Kommentar I ett handelsbolag ska vissa uttag redovisas som intäkt i bolaget, se punkterna 6.34–6.36. Intäkten redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Uppställningsform för balansräkningen

Lån till delägare eller närstående

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

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

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket

årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lån till delägare eller närstående ingå i posten Finansiella anläggningstillgångar.

Kommentar

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

Eget kapital

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

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

Skatter

Kommentar

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

I posten Skatteskulder redovisas skillnaden mellan inbetald F-skatt och skatter som F-skatten avräknas mot, dvs. de skatter som bolaget lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och som omfattas av beskedet om slutlig skatt (slutskattebeskedet).

För innevarande och tidigare räkenskapsår redovisas följande belopp som inte slutavräknats på bolagets skattekonto:
+ beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande
+ beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader
+ beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt
– inbetalad F-skatt.

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

Särskilda regler för stiftelser

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.20 En stiftelse ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	**Här anges**	**Se punkt**
Verksamheten		
Allmänt om verksamheten	stiftelsens säte, vilken verksamhet stiftelsen bedriver, om stiftelsen bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör stiftelsen	5.2, 5.3 och 5.13
Främjande av ändamålet	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om stiftelsens ändamål enligt stiftelseförordnandet och på vilket sätt ändamålen har främjats under räkenskapsåret	
Väsentliga händelser under räkenskapsåret		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av stiftelsens verksamhet, ställning och resultat	5.14
Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	
Förändringar i eget kapital	upplysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget	

	kapital jämfört med föregående års balansräkning	

(BFNAR 2024:4)

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

Uppställningsform för resultaträkningen

Gåvor och bidrag

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

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

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

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

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

Ränteintäkter, utdelning m.m.

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

Post	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Utdelningar	vissa erhållna vinstutdelningar från • koncernföretag, • intresseföretag, • gemensamt styrda företag, • övriga företag som det finns ett ägarintresse i, • övriga finansiella anläggnings-tillgångar, och • finansiella omsättningstillgångar	8.6 och 19.12	18.23 och 19.22
Ränteintäkter	ränteintäkter på finansiella anläggnings-tillgångar och omsättningstillgångar	8.7	19.15 och 19.16
Övriga finansiella intäkter	annan löpande avkastning än utdelningar och ränteintäkter		

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

Punkten innebär att utdelning, ränteintäkter och vissa övriga finansiella intäkter redovisas under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i stället för under rubriken Finansiella poster.

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

I posten Ränteintäkter redovisas avkastning på banktillgodohavanden, räntebärande värdepapper och andra räntebärande placeringar.

I posten Övriga finansiella intäkter redovisas t.ex. premier på utfärdade köpoptioner. Andra finansiella intäkter som inte är löpande avkastning, t.ex.

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

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

En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.22 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se punkterna 18.23 och 19.22.

Lämnade bidrag

Allmänt råd

4.23 En stiftelse ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Rörelsekostnader. Posten ska placeras före posten Övriga externa kostnader.

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Lämnade bidrag		7.18	

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lämnade bidrag ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

Punkten omfattar lämnade bidrag som ska kostnadsföras, t.ex. lämnade bidrag i en insamlingsstiftelse och utbetalda stödåtgärder i en kollektivavtalsstiftelse. Andra benämningar på lämnade bidrag kan vara lämnade anslag och lämnade gåvor.

Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats.

I avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser redovisas lämnade anslag, gottgörelser och bidrag som en minskning av eget kapital, se punkterna 7.19 och 15.23.

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

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd

4.24 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital, om inte annat anges i punkt 4.25:

Post/summerings-rad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respek-tive punkt**
Stiftelsekapital			
Ändamålsbestämda medel	medel som reserverats för specifika ändamål och som särredovisas enligt punkt 15.23A	15.23A	
Balanserat resultat	• det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och under-skott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från posten Ändamålsbestämda medel • lämnade bidrag från en avkastnings-stiftelse	15.23	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa eget kapital			

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

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

Allmänt råd

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

Underrubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Bundet eget kapital	sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål	15.20	
Stiftelsekapital	• ursprungligt tillskjutet kapital • tillkommande donationer • kapitalisering enligt stiftelsens förordnande	15.22	
Ackumulerat realisationsresultat	den del av stiftelsens realisationsresultat som enligt stiftelseförordnandet inte får förbrukas för stiftelsens ändamål		
Summa bundet eget kapital			
Fritt eget kapital		15.20	
Ändamålsbestämda medel	medel som reserverats för specifika ändamål och som särredovisas enligt punkt 15.23A	15.23A	
Balanserat resultat	• det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från andra poster inom eget kapital		

	• lämnade bidrag från en avkastnings-stiftelse	15.23	
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa fritt eget kapital			
Summa eget kapital			

(BFNAR 2024:4)

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

Mottagna ej använda bidrag

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

Post	**Här redovisas**	**Se punkt**	**Se om noter i ÅRL respek-tive punkt**
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som stiftelsen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	6.39 och 6.29	

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Mottagna ej använda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder. (BFNAR 2017:7)

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

Beviljade ej utbetalda bidrag

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

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respektive punkt
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag och anslag som är beslutade men ännu ej utbetalda	7.18 och 17.2	

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Beviljade ej utbetalda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

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

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

Särskilda regler för ideella föreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

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

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
Allmänt om verksamheten	föreningens säte, vilken verksamhet föreningen bedriver, om föreningen bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör föreningen	5.2, 5.3 och 5.15
Främjande av ändamålet	uppgift om föreningens ändamål och hur ändamålen har främjats under räkenskapsåret	5.16
Väsentliga händelser under räkenskapsåret		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat	5.17

Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	
Förändringar i eget kapital	upplysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	

(BFNAR 2024:4)

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

Uppställningsform för resultaträkningen

Medlemsavgifter, gåvor och bidrag

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

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

Församlingar och kyrkliga samfälligheter i Svenska kyrkan får lägga till en post för begravningsavgifter.

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första och andra stycket ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

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

I posten Bidrag redovisas både offentliga bidrag och andra typer av bidrag till den ideella föreningens verksamhet.

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

Nettoomsättning

Kommentar I posten Nettoomsättning redovisar en förening t.ex. avgifter för kurser och aktiviteter, serviceavgifter, entréavgifter och försäljning till medlemmar och andra. Även intäkter från sponsring redovisas i posten.

Övriga rörelseintäkter

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

Lämnade bidrag

Allmänt råd 4.30 En ideell förening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Rörelsekostnader. Posten ska placeras före posten Övriga externa kostnader.

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Lämnade bidrag		7.20	

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Lämnade bidrag ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Kommentar Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats.

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

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd 4.31 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

Post/summerings-rad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respek-tive punkt
Ändamålsbestämda medel	medel som reserverats för specifika ändamål och som särredovisas enligt punkt 15.23B	15.23B	
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från posten Ändamåls-bestämda medel		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa eget kapital			

(BFNAR 2024:4)

Mottagna ej använda bidrag

Allmänt råd

4.32 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder:

Post	Här redovisas	Se punkt	Se om noter i ÅRL respek-tive punkt
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som föreningen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	6.41 och 6.29	

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Mottagna ej använda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

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

Beviljade ej utbetalda bidrag

Allmänt råd

4.33 En ideell förening ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubrikerna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder:

Post	**Här redovisas**	**Se punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag som är beslutade men ännu ej utbetalda	7.20 och 17.2	

I en balansräkning i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posten Beviljade ej utbetalda bidrag ingå i posterna Långfristiga skulder respektive Kortfristiga skulder. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

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

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Allmänt råd

4.34 En samfällighetsförening ska upprätta förvaltningsberättelsen med nedanstående rubriker och underrubriker:

Rubrik/underrubrik	**Här anges**	**Se punkt**
Verksamheten		
Allmänt om verksamheten	föreningens säte, vilken verksamhet föreningen bedriver, om föreningen bytt företagsnamn och andra förhållanden som särskilt berör föreningen	5.2 och 5.3
Väsentliga händelser under räkenskapsåret		5.4
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat	5.18
Hållbarhet	frivilliga upplysningar om hållbarhet	

Förändringar i eget kapital	upplysningar enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) om förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning	

(BFNAR 2024:4)

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

Uppställningsform för resultaträkningen

Uttaxerade bidrag och övriga bidrag

Allmänt råd 4.35 En samfällighetsförening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**	**Se om noter i ÅRL respektive punkt**
Uttaxerade bidrag		6.42	
Övriga bidrag	bidrag från t.ex. stat och kommun	6.27–6.29 och 6.43	

I en resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska posterna i första stycket ingå i posten Bruttoresultat. (BFNAR 2017:7)

Kommentar I posten Övriga bidrag redovisar t.ex. en samfällighetsförening som förvaltar en vägsamfällighet bidrag från Trafikverket och kommunen.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd 4.36 En samfällighetsförening ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital om inte annat anges i punkt 4.36A:

Post/summerings-rad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respek-tive punkt
Underhålls- och förnyelsefond	medel reserverade för framtida underhåll	15.23C	
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från posten Underhålls- och förnyelsefond		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa eget kapital			

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

Enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter ska vissa samfällighets-föreningar som förvaltar en gemensamhetsanläggning avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse av gemensamhetsanläggningen. Andra samfällighetsföreningar kan frivilligt avsätta medel till underhåll och förnyelse.

Allmänt råd

4.36A Häradsallmänningar och allmänningsskogar ska upprätta balans-räkningen med nedanstående underrubriker, poster och summerings-rader under rubriken Eget kapital:

Underrubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om noter i ÅRL respek-tive punkt
Bundet eget kapital			
Grundkapital	• ursprungligt till-skjutet kapital • tillkommande kapital		
Kapitalinkomstfond	medel enligt 18 § lagen (1952:166) om härads-allmänningar eller 17 § lagen (1952:167) om		

	allmänningsskogar i Norrland och Dalarna		
Övriga fonder	fondering enligt 19 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller 18 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna som är bundet eget kapital		
Summa bundet eget kapital			
Fritt eget kapital			
Övriga fonder	fondering enligt 19 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller 18 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna som är fritt eget kapital		
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av tidigare års balanserade överskott och underskott minskat med omföringar till och ökat med omföringar från andra poster inom eget kapital		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
Summa eget kapital			

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

I 18 § lagen om häradsallmänningar anges att viss inkomst i en härads-allmänning är kapitalinkomst. På motsvarande sätt anges i 17 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna att viss inkomst i en allmännings-skog är kapitalinkomst. Sådan inkomst får bara användas för vissa ändamål och får inte delas ut.

I 19 § lagen om häradsallmänningar respektive 18 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna anges att behållen avkastning får fonderas för vissa ändamål.

Särskilda regler för filialer

Kommentar

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

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Allmänt råd

4.37 En filial ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital:

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

	obeskattade reserver, vid räkenskapsårets slut		

Kommentar

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

Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen

Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

Tillämpning

Allmänt råd

5.1 Detta kapitel ska tillämpas när förvaltningsberättelsen upprättas.

Särskilda regler finns för
a) aktiebolag i punkterna 5.6–5.8,
b) ekonomiska föreningar i punkterna 5.10–5.12,
c) stiftelser i punkterna 5.13 och 5.14,
d) ideella föreningar i punkterna 5.15–5.17, och
e) samfällighetsföreningar i punkt 5.18.

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Lagtext

2 kap. 5 § andra stycket ÅRL
– – –
Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Lagtext

6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL
– – –
Upplysningar ska även lämnas om
1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,
– – – Lag (2024:347)

Allmänt råd

5.3 Med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
a) faktiskt bedriven verksamhet,
b) byte av företagsnamn, och
c) speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. (BFNAR 2019:1)

Kommentar

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

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

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Lagtext

6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL
– – –
Upplysningar ska även lämnas om
– – –
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,
– – – Lag (2024:347)

Allmänt råd

5.4 Med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
a) beslutade viktiga förändringar i verksamheten,
b) för företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat, och
c) den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

Kommentar

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

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

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

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

Flerårsöversikt

Lagtext

6 kap. 1 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2024:347)

Allmänt råd

5.5 För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om

a) nettoomsättning,
b) resultat efter finansiella poster, och
c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning).

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

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

Kommentar

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

Soliditet är justerat eget kapital i procent av balansomslutning. Justerat eget kapital är eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut.

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

Se exempel 5 a.

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

Hållbarhet

Kommentar

Rubriken används av företag som vill lämna hållbarhetsupplysningar i årsredovisningen. Det finns inget krav för mindre företag att lämna upplysningar om hållbarhet.

Förändringar i eget kapital

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

– – –

Andra företag än handelsbolag och enskilda näringsidkare ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2024:347)

Kommentar

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

Exempel 5 b–5 h visar hur upplysningen kan utformas i olika företagsformer.

Särskilda regler för aktiebolag

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Allmänt råd

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

Egna aktier

Lagtext

6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL

– – –

Upplysningar ska även lämnas om

– – –

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

7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats
8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har tagits emot, och
9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

– – – Lag (2024:347)

Kommentar

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

Resultatdisposition

Lagtext

6 kap. 2 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2024:347)

Allmänt råd

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

Kommentar

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

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

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Kommentar

Enligt punkt 5.3 c ska förvaltningsberättelsen innehålla upplysning om speciella omständigheter som i särskild grad berör den ekonomiska föreningen. Exempel på en sådan speciell omständighet är att en fastighet i en bostadsrättsförening innehas med tomträtt.

Allmänt råd

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

Kommentar

Enligt definitionen i IL är en ekonomisk förening ett privatbostadsföretag t.ex. om föreningens verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen.

Enligt punkt 5.3 c ska föreningen ange speciella omständigheter som i särskild grad berör föreningen. För föreningar som ligger i gränsområdet att räknas som privatbostadsföretag kan bl.a. fördelningen mellan olika upplåtelseformer vara en sådan uppgift som ska anges.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Kommentar

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

Resultatdisposition

Lagtext

6 kap. 2 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2024:347)

Allmänt råd

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

Kommentar

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

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

Se exempel 5 c och 5 d.

Enligt 13 kap. 6 § FL ska styrelsen avge ett motiverat yttrande om den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig. Ett sådant yttrande kan skrivas i anslutning till den föreslagna resultatdispositionen i årsredovisningen.

Medlemsinformation

Lagtext

6 kap. 3 § första stycket 1 och 2 samt andra stycket ÅRL

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,

2. summorna av belopp som ska betalas ut under nästa räkenskapsår enligt 10 kap. 11 och 16 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,

– – –

Första stycket 2 gäller också lösenbelopp för en medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar. Lag (2018:1161)

Allmänt råd

5.11 Den upplysning om förändringar i medlemsantalet som ska lämnas enligt 6 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta uppgift om

a) antalet medlemmar vid räkenskapsårets början,
b) antalet tillkommande medlemmar under räkenskapsåret,
c) antalet avgående medlemmar under räkenskapsåret, och
d) antalet medlemmar vid räkenskapsårets slut.

Förlagsinsatser

Lagtext

6 kap. 3 § första stycket 3 och 4 ÅRL

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

– – –

3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska lösas in under de nästföljande två räkenskapsåren.

– – – Lag (2018:1161)

Allmänt råd

5.12 Den upplysning som ska lämnas enligt 6 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta samma uppgift om den rätt till utdelning som förteckningen enligt 11 kap. 10 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar ska innehålla. (BFNAR 2019:1)

Särskilda regler för stiftelser

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Allmänt råd

5.13 I stiftelser avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av stiftelsens verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) även de förhållanden att

a) stiftelsens förmögenhet samförvaltas med andra stiftelsers förmögenhet, och
b) stiftelsen är förvaltare av andra stiftelser med ändamål att främja den förvaltande stiftelsens verksamhet.

I upplysningen enligt första stycket b ska antalet förvaltade stiftelser och deras totala egna kapital anges.

Främjande av ändamålet

Lagtext

6 kap. 4 § ÅRL
Stiftelser skall i förvaltningsberättelsen även lämna uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret. Lag (1999:1112)

Kommentar

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

Flerårsöversikt

Allmänt råd

5.14 För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en stiftelse för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om
a) huvudintäkter,
b) årets resultat eller, om stiftelsen bedriver skattepliktig verksamhet, resultat efter finansiella poster, och
c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning) eller ett annat mått på stiftelsens ställning.

Varierar huvudintäkterna mer än 30 procent mellan åren ska stiftelsen kommentera detta.

En stiftelse som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för huvudintäkter enligt första stycket a.

Kommentar

Huvudintäkter är stiftelsens primära finansieringskällor. Vad som är huvudintäkter i en stiftelse varierar mellan olika stiftelser. Det kan t.ex. vara utdelningar, ränteintäkter, gåvor eller nettoomsättning. Det kan även vara en kombination av flera typer av intäkter. I flerårsöversikten används den benämning som visar vilken eller vilka intäkter som avses.

Har stiftelsen anpassat benämningen av summeringsraden Årets resultat, används den anpassade benämningen även i flerårsöversikten.

Soliditet är justerat eget kapital i procent av balansomslutning. Justerat eget kapital är eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut. I stiftelser som inte bedriver någon skattepliktig verksamhet beräknas soliditeten i stället som eget kapital i procent av balansomslutningen.

Stiftelsen kan välja ett annat mått på ställning än soliditet om det bättre återspeglar ställningen i stiftelsen. Det kan t.ex. vara totalt eget kapital eller balansomslutning.

Nyckeltalen får anges i tusental kronor även om resultaträkning och

balansräkning anges i hela kronor, se punkt 3.9. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Av exempel 5 a framgår hur en flerårsöversikt kan ställas upp.

Stiftelsen får ange fler nyckeltal, och för fler år än fyra, för att ytterligare visa utvecklingen av stiftelsens verksamhet, ställning och resultat.

Särskilda regler för ideella föreningar

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Allmänt råd

5.15 I ideella föreningar avses med sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) även att föreningen är förvaltare av stiftelser med ändamål att främja föreningens verksamhet.

I upplysningen enligt första stycket ska antalet förvaltade stiftelser och deras totala egna kapital anges.

Främjande av ändamålet

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Flerårsöversikt

Allmänt råd

5.17 För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en ideell förening för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om

a) huvudintäkter,
b) årets resultat eller, om föreningen bedriver skattepliktig verksamhet, resultat efter finansiella poster, och
c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning) eller ett annat mått på föreningens ställning.

Varierar huvudintäkterna mer än 30 procent mellan åren ska föreningen kommentera detta.

En ideell förening som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för huvudintäkter enligt första stycket a.

Kommentar

Huvudintäkter är den ideella föreningens primära finansieringskällor. Vad som är huvudintäkter i en förening varierar mellan olika föreningar. Det kan t.ex. vara bidrag, nettoomsättning eller medlemsavgifter. Det kan även vara en kombination av flera typer av intäkter. I flerårsöversikten används den benämning som visar vilken eller vilka intäkter som avses.

Har föreningen anpassat benämningen av summeringsraden Årets resultat till t.ex. Årets överskott, används den anpassade benämningen även i flerårsöversikten.

Soliditet är justerat eget kapital i procent av balansomslutning. Justerat eget kapital är eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut. I föreningar som inte bedriver någon skattepliktig verksamhet beräknas soliditeten i stället som eget kapital i procent av balansomslutningen.

Föreningen kan välja ett annat mått på ställning än soliditet om det bättre återspeglar ställningen i föreningen. Det kan t.ex. vara totalt eget kapital eller balansomslutning.

Nyckeltalen får anges i tusental kronor även om resultaträkning och balansräkning anges i hela kronor, se punkt 3.9. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Av exempel 5 a framgår hur en flerårsöversikt kan ställas upp.

Föreningen får ange fler nyckeltal, och för fler år än fyra, för att ytterligare visa utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Flerårsöversikt

Allmänt råd

5.18 För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en samfällighetsförening för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om

a) huvudintäkter,
b) årets resultat eller, om föreningen bedriver skattepliktig verksamhet, resultat efter finansiella poster, och
c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning) eller ett annat mått på föreningens ställning.

Varierar huvudintäkterna mer än 30 procent mellan åren ska föreningen kommentera detta.

En samfällighetsförening som redovisar resultaträkningen i förkortad

form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för huvudintäkter enligt första stycket a.

Kommentar

Huvudintäkter är samfällighetsföreningens primära finansieringskällor. Vad som är huvudintäkter i en förening varierar mellan olika föreningar. Det kan t.ex. vara uttaxerade bidrag, övriga bidrag eller nettoomsättning. Det kan även vara en kombination av flera typer av intäkter. I flerårsöversikten används den benämning som visar vilken eller vilka intäkter som avses.

Har föreningen anpassat benämningen av summeringsraden Årets resultat till t.ex. Årets överskott, används den anpassade benämningen även i flerårsöversikten.

Soliditet är justerat eget kapital i procent av balansomslutning. Justerat eget kapital är eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut. I föreningar som inte bedriver någon skattepliktig verksamhet beräknas soliditeten i stället som eget kapital i procent av balansomslutningen.

Föreningen kan välja ett annat mått på ställning än soliditet om det bättre återspeglar ställningen i föreningen. Det kan t.ex. vara totalt eget kapital eller balansomslutning.

Nyckeltalen får anges i tusental kronor även om resultaträkning och balansräkning anges i hela kronor, se punkt 3.9. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Av exempel 5 a framgår hur en flerårsöversikt kan ställas upp.

Föreningen får ange fler nyckeltal, och för fler år än fyra, för att ytterligare visa utvecklingen av föreningens verksamhet, ställning och resultat.

Avsnitt IV – Resultaträkning

Kapitel 6 – Rörelseintäkter

Tillämpning

Allmänt råd

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

Kapitlet behandlar inte
a) aktiverat arbete för egen räkning, se kapitel 10,
b) valutakursvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 13 och 17, och

c) ackordsvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 17.

Särskilda regler finns för
a) ekonomiska föreningar i punkt 6.33,
b) handelsbolag i punkterna 6.34–6.36,
c) stiftelser i punkterna 6.37–6.39,
d) ideella föreningar i punkterna 6.40 och 6.41, och
e) samfällighetsföreningar i punkterna 6.42 och 6.43.

Kommentar

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

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

Grundläggande bestämmelser

Vad är en inkomst?

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

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

Ett tillskott från t.ex. ett aktiebolags ägare eller en insättning till ett handelsbolag är inte en inkomst.

Ett exempel på när det kan vara nödvändigt att redovisa en transaktion i delar är när service och underhåll ingår i försäljningspriset för en produkt och kan särskiljas. I ett sådant fall kan det bli aktuellt att redovisa både en intäkt och en skuld. Inkomsten från service och underhåll redovisas som intäkt under den eller de perioder som arbetet utförs, se exempel 6 c.

Det är avsikten som är utgångspunkten vid bedömningen om en transaktion ska

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

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

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

Hur stor är inkomsten?

Kommentar I punkterna 2.7 och 2.8 finns regler om inkomstens storlek vid byten.

Allmänt råd 6.4 Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

Kommentar Inkomsten ska minskas med lämnade rabatter. Inkomsten ska också minskas med varureturer, prisjusteringar eller liknande även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsredovisningen är upprättad.

Är beloppet i en annan valuta än redovisningsvalutan är inkomsten det som beloppet har räknats om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Allmänt råd 6.5 Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens värde enligt punkterna 9.11 och 9.12.

Kommentar Av punkt 9.11 följer att anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva normalt är tillgångens marknadsvärde. Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens nettoförsäljningsvärde eller, för likvida medel, tillgångens nominella värde, se punkt 9.12. Anskaffningsvärdet får även bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Se exempel 6 n.

När blir inkomsten en intäkt?

Allmänt råd 6.6 Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

a) väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
c) det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket

årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av detta kapitel.

Kommentar

Punkten är en generell regel för när en inkomst ska redovisas som intäkt. I efterföljande punkter finns kompletterande regler för intäktsredovisning i särskilda fall såsom varuförsäljning, se punkt 6.7, och tjänste- och entreprenaduppdrag, se punkterna 6.8–6.25. Därutöver finns särskilda regler som hanterar vissa inkomster, se punkt 6.26, bidrag, se punkterna 6.27–6.30, och realisationsvinst, se punkterna 6.31 och 6.32. Det är sällsynt att en transaktion enbart bedöms utifrån punkt 6.6. Av punkt 2.4 framgår att företaget inte behöver periodisera inkomster som var för sig understiger 5 000 kr.

Något som inte regleras separat i det allmänna rådet är så kallade naturvårdsavtal och liknande avtal. Dessa avtal måste bedömas i varje enskilt fall. Har företaget ingen prestation att utföra ska intäkten redovisas så snart företaget fått rätt till inkomsten. Är det troligt att företaget ska utföra en prestation, eller om företaget ska utföra en prestation i måttlig omfattning, ska intäkten periodiseras på lämpligt sätt.

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

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

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

Se även exempel 6 j.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?

Allmänt råd

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

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Varan hämtas av köparen	när varan hämtas
Varan transporteras till köparen på köparens risk	när varan överlämnas till fraktföre-taget
Varan transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar varan till köparen
Installationen av varan utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation
Varor som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
Varor som levereras genom delleveranser om • varorna i en delleverans saknar funktionellt samband med varor i en annan leverans, och • företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade varan	efter varje utförd delleverans
Fastighet som är omsättningstillgång	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

Kommentar

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

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

- Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsliga anspråk) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har väsentliga risker och förmåner övergått?

Resultatet av granskningen och analysen avgör när intäkten ska redovisas.

Se även exempel 6 a och 6 b.

Delleveranser av varor

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

Fastighets- och värdepappersförsäljning (omsättningstillgångar)

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

När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?

Vad är ett tjänsteuppdrag respektive ett entreprenaduppdrag?

Allmänt råd

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

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

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

Kommentar

Både tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag ska redovisas enligt samma regler.

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

Ett företag som får ett uppdrag från en fastighetsägare att reparera 40 badrum i fyra hus ska se detta som ett uppdrag om de arbeten som ska göras i princip är

likvärdiga. Rör det sig däremot om stambyten och totalrenovering av badrummen i två av husen, medan det i de andra två husen endast rör sig om byte av handfat, toaletter m.m. ska det ses som två olika uppdrag.

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

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

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

Definitioner och redovisning av olika slag av uppdrag

Provisionsbaserade uppdrag

Allmänt råd

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

Intäkten från ett provisionsbaserat uppdrag ska redovisas enligt punkt 6.26.

Kommentar

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

Uppdrag på löpande räkning

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Det är endast uppdrag där arvodet per tidsenhet är avtalat i förväg och där inkomsten beräknas som arvodet per tidsenhet multiplicerat med faktiskt nedlagd tidsåtgång, med tillägg för eventuella faktiska utgifter för uppdraget, som är uppdrag på löpande räkning. Ett uppdrag där inkomsten utgår för en viss given tidsperiod eller beräknas i en annan enhet än tid är inte ett uppdrag på löpande räkning. Exempelvis är ett målningsuppdrag där ersättning utgår per målad kvadratmeter inte ett uppdrag på löpande räkning.

Uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

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

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

och 6 k.

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

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

Uppdrag till fast pris

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

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

Redovisning av uppdrag på löpande räkning

Kommentar

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

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

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

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

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

Allmänt råd

6.14 Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i följande poster:

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

Förskott från kunder (skuld)	Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats

Kommentar

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

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

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

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

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

Redovisning av uppdrag till fast pris

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

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

Att ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag gäller även vid byte av metod. Byter företaget metod ska den nya metoden användas på samtliga uppdrag.

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

Lagtext

4 kap. 10 § ÅRL
Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§.

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

Allmänt råd

6.16 Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna
a) uppdragsinkomsten,
b) färdigställandegraden på balansdagen, och
c) de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget.

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

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

Kommentar

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

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

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

Allmänt råd

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

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Allmänt råd

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

Kommentar

Det beräknade ekonomiska utfallet av ett uppdrag utgör skillnaden mellan inkomsten för uppdraget i sin helhet som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och de utgifter som svarar mot denna inkomst. Blir inkomsten vid denna beräkning lägre än utgifterna uppstår en bedömd förlust som omedelbart ska redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte. Se exempel 6 g.

Allmänt råd

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

Kommentar

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

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?
– Huvudregel

Allmänt råd

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

Post	**Postens innehåll**
Resultaträkningen	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.16 eller, i förekommande fall, enligt punkt 6.20
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt kostnad för material enligt punkt 6.19
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för annat än material och personal enligt punkt 6.19
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för personal enligt punkt 6.19
Balansräkningen	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är positiv
Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ

Kommentar

Av tabellen framgår att i posten Nettoomsättning redovisas intäkten beräknad enligt punkt 6.16. Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt redovisas i posten Nettoomsättning i stället intäkten beräknad enligt punkt 6.20. Skiljer sig den redovisade intäkten från vad som fakturerats

ska skillnaden redovisas i balansräkningen i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt eller i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt.

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

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

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Allmänt råd

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

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

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

Kommentar

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

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

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

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

Allmänt råd

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

Post	**Postens innehåll**
Resultaträkningen	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.23 andra stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskaps-året om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskaps-

	året om arbetet utförts senast på balansdagen
Balansräkningen	
Pågående arbete för annans räkning (tillgång eller skuld)	Totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång, är den negativ är posten en skuld

Kommentar

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

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

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

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

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

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

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

De utgifter som tidigare aktiverats i balansposten Pågående arbete för annans räkning ska inte finnas kvar när arbetet resultatavräknas. Till skillnad från intäkterna har kostnaderna tidigare redovisats i resultaträkningen i respektive

kostnadspost. Tidigare års aktiverade utgifter redovisas som en minuspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

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

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

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd

6.26 Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

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

	försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning
skadestånd	när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet är fastställt i en lagakraft-vunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstans
gåva och förvärv genom testamente	när tillgången har erhållits
gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte bokförs löpande och som finns kvar på balansdagen	på balansdagen

Kommentar

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

Hyra och leasing

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

Royalty

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

En typ av royalty baseras på mängden av försäljning eller användning. En tolkning av den ekonomiska innebörden av ett sådant avtal medför att intäkten ska redovisas i takt med försäljningen eller användningen. Det krävs också att en tillförlitlig beräkning kan göras. Har företaget fått uppgift om försäljning eller användning före årsredovisningens undertecknande är den osäkerhetsfaktor som fanns på balansdagen undanröjd och intäkten ska periodiseras till det år då försäljningen eller användningen ägde rum. Har företaget inte fått någon uppgift före årsredovisningens undertecknande kan det ändå vara möjligt att göra en tillförlitlig beräkning. Det kan t.ex. gå att bedöma

intäkten baserad på tidigare års ersättning.

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

Provision

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

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

Se även exempel 6 i.

Franchiseavgifter

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

Försäkringsersättningar och skadestånd

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

Det förhåller sig annorlunda med skadeståndsersättning för intrång, otillåtet nyttjande av företagets tillgångar samt ersättning som inte kräver någon motprestation. I dessa fall kan det vara betydligt svårare att avgöra under vilken tidsperiod skadan har uppkommit. Intäkten ska därför redovisas samma räkenskapsår som överenskommelsen har träffats. Om ingen överenskommelse träffats ska intäkten redovisas vid den första av följande tidpunkter:

- när det finns en lagakraftvunnen dom, eller

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

Gåva och förvärv genom testamente

Till skillnad mot bidrag, se punkterna 6.27–6.30, erhålls en gåva utan att företaget har uppfyllt eller förväntas uppfylla några villkor rörande sin verksamhet. Däremot kan det finnas villkor för användningen av en gåva. Så kallade ändamålsbestämda gåvor erhålls med villkor att de ska användas för ett specifikt ändamål.

Det finns normalt inte någon återbetalningsskyldighet för en gåva.

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

En gåva ska redovisas som intäkt det år den tas emot. Det gäller även gåvor som har erhållits för ett specifikt ändamål eller ska användas under kommande år.

I 5 kap. 1 § BFL anges att en gåva inte behöver bokföras under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja vidare, skänka bort eller utrangera. Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska de tillgångar som finns kvar på balansdagen redovisas som intäkt och värderas enligt punkt 9.12.

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

Förvärv genom testamente redovisas som gåva.

Se även exempel 6 l och 6 n.

När och hur redovisas offentliga bidrag och andra erhållna bidrag?

Allmänt råd

6.27 Ett bidrag ska redovisas som intäkt, om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att ta emot bidraget och inte annat anges i punkt 6.28.

Allmänt råd

6.28 Ett bidrag får inte redovisas som intäkt om bidraget ska
a) minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.14, eller
b) redovisas som skuld enligt punkt 17.4.

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

Kommentar

Bidrag är stöd som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. Bidrag kan lämnas av t.ex. EU, staten eller kommuner, så kallade offentliga bidrag, men också av bidragsgivare som inte är offentliga organ. Vid bedömningen av om ett stöd är ett bidrag saknar det betydelse om stödet lämnas med återbetalningsskyldighet eller inte. Ett lån kan således vara ett bidrag. Även en reduktion kan vara ett bidrag.

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

Bidrag inkluderar inte andra former av stöd där ett värde inte rimligtvis kan fastställas, t.ex. garantier eller gratis rådgivning. Inte heller transaktioner med bidragsgivare som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner inkluderas.

I IL finns regler om hur näringsbidrag ska hanteras i beskattningen.

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

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

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

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

Allmänt råd

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

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

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

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

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

Allmänt råd

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad är en inkomst?

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

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

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

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

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

Med medlemsavgift avses sådan avgift som utgör eller kan anses utgöra medlemsavgift enligt 15 kap. 2 § IL.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

Allmänt råd

6.34 Uttag ur näringsverksamheten av en tillgång eller en tjänst som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) hos en delägare i ett handelsbolag ska redovisas som inkomst i handelsbolaget.

Delägarens uttag i form av användande av bil behöver inte redovisas som inkomst i handelsbolaget. (BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

6.35 Vid uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster är inkomsten marknadsvärdet på den uttagna tillgången eller tjänsten exklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas. (BFNAR 2023:2)

Allmänt råd

6.36 En inkomst som kan hänföras till delägares uttag ska redovisas som intäkt för det år delägaren gjort uttaget av tillgången eller tjänsten.

Kommentar

Uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster som beskattas hos en delägare i ett handelsbolag och som redovisas enligt punkt 6.34 tas upp i posten Övriga rörelseintäkter, se punkt 4.4. Enligt IL ska dock uttag av tjänster endast tas upp till beskattning om värdet av uttaget är mer än ringa. En tjänst med ringa värde kan t.ex. vara när någon använder bolagets bil privat ett fåtal tillfällen per år.

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

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

Särskilda regler för stiftelser

Vad är en inkomst?

Kommentar

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

Inbetalda medel till pensionsstiftelser m.fl.

Allmänt råd

6.37 I pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser får inbetalda medel till stiftelsen inte redovisas som en intäkt.

Kommentar Inbetalda medel till en pensionsstiftelse, personalstiftelse eller vinstandelsstiftelse redovisas mot eget kapital enligt punkt 15.21.

Erhållna gåvor

Allmänt råd 6.38 I en avkastningsstiftelse får en erhållen gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt.

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

En gåva som inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls, se punkt 15.22, och värderas enligt punkt 9.11.

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

Erhållna bidrag

Allmänt råd 6.39 Bidrag som erhålls till en stiftelses verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Särskilda regler för ideella föreningar

Vad är en inkomst?

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

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

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

Inkomst från	**Intäkten redovisas**
medlemsavgift	fördelad över den period den avser

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

Förutbetalda medlemsavgifter periodiseras till aktuellt räkenskapsår.

Medlemsavgifter som föreningen fakturerat och som är obetalda vid

räkenskapsårets slut, tas inte upp som fordran av föreningar som inte har någon rätt att kräva in medlemsavgiften. Avser de obetalda medlemsavgifterna innevarande räkenskapsår och har de reglerats innan årsredovisningen är upprättad, periodiseras de dock till innevarande räkenskapsår.

Se exempel 6 m.

Erhållna bidrag

Allmänt råd

6.41 Bidrag som erhålls till en ideell förenings verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Kommentar

Se exempel 6 o.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

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

Övriga bidrag

Allmänt råd

6.43 Andra bidrag än uttaxerade bidrag som erhålls till en samfällighets-förenings verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Övriga bidrag.

Kommentar

Övriga bidrag är t.ex. bidrag från Trafikverket och kommunen till en samfällighetsförening som förvaltar en vägsamfällighet.

Kapitel 7 – Rörelsekostnader

Tillämpning

Allmänt råd

7.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av rörelsekostnader.

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

Särskilda regler finns för
a) handelsbolag i punkterna Avsnitt IV –7.15–Avsnitt IV –7.17,
b) stiftelser i punkterna 7.18 och 7.19, och
c) ideella föreningar i punkt 7.20.

Kommentar

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

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

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

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

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

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Ingående mervärdesskatt som företag får dra av enligt mervärdesskattelagen (2023:200) minskar inte företagets eget kapital och är därmed inte en utgift.

Med överföring till företagets ägare menas en utbetalning till ägarna som inte motsvaras av en motprestation, t.ex. utdelning och återbetalning av aktieägartillskott i ett aktiebolag eller återbetalning av medlemsinsats i en ekonomisk förening.

Hur stor är utgiften?

Kommentar

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

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Är beloppet i en annan valuta än redovisningsvalutan är utgiften det som beloppet har räknats om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

När blir utgiften en kostnad?

Allmänt råd

7.4 Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte en tillgång ska redovisas.

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

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

Allmänt råd 7.6 En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övriga prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkt 7.7, 7.8 eller 7.10. (BFNAR 2017:7)

Allmänt råd 7.7 En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår den avser ska redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser.

Allmänt råd 7.8 En utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt.

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

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

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

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

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

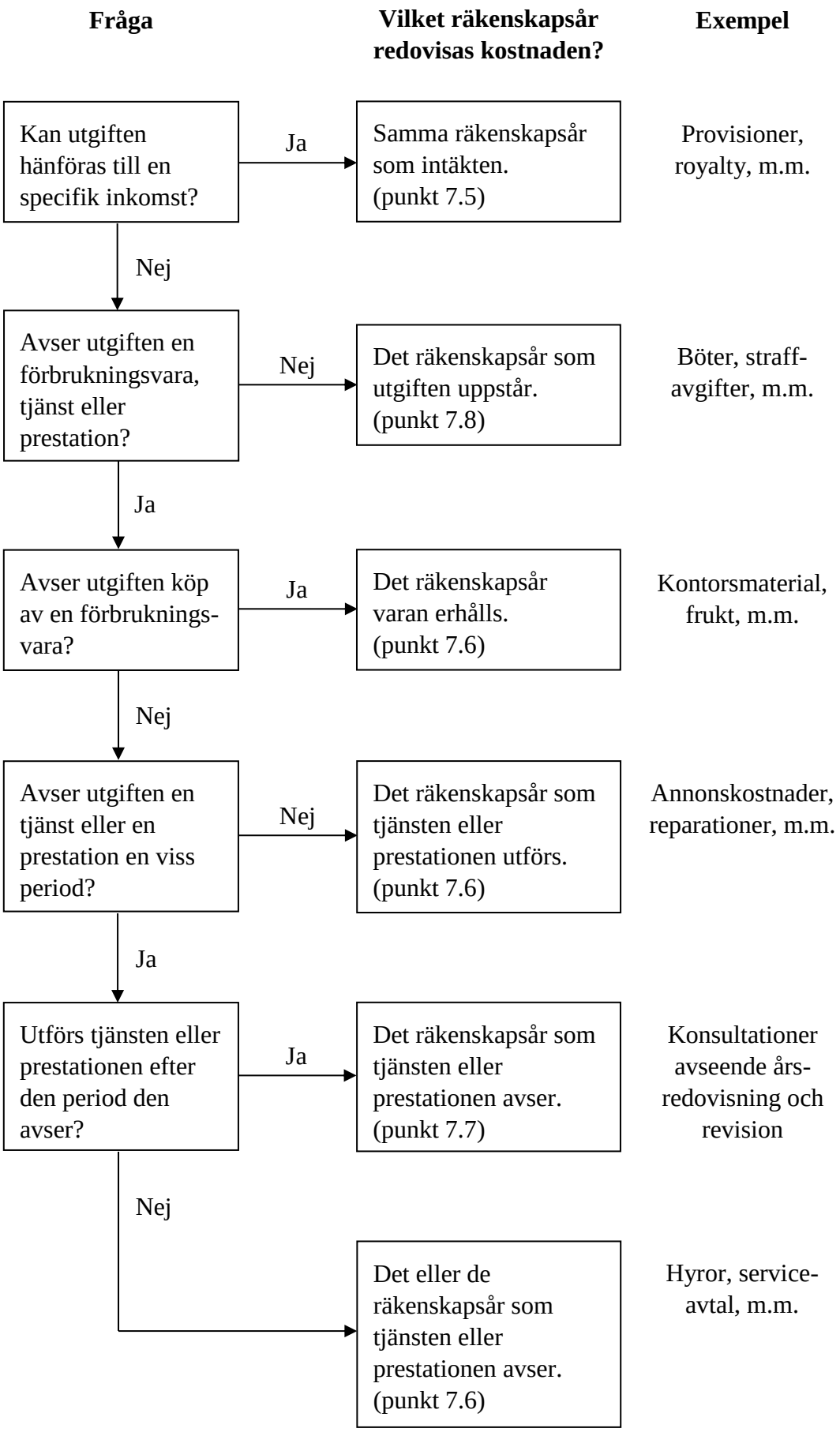
- reparationsutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår reparationen utförs,
- konsultutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår konsulten utför sitt arbete, och
- utgifter för förbrukningsmaterial som kostnadsredovisas när materialet erhålls.

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

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

Frågeschema – när utgifter ska redovisas som kostnader

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


Fråga
Vilket räkenskapsår redovisas kostnaden?
Exempel
Kan utgiften hänföras till en specifik inkomst?
Ja
Samma räkenskapsår som intäkten. (punkt 7.5)
Provisioner, royalty, m.m.
Nej
Avser utgiften en förbrukningsvara, tjänst eller prestation?
Nej
Det räkenskapsår som utgiften uppstår. (punkt 7.8)
Böter, straff-avgifter, m.m.
Ja
Avser utgiften köp av en förbruknings-vara?
Ja
Det räkenskapsår varan erhålls. (punkt 7.6)
Kontorsmaterial, frukt, m.m.
Nej
Avser utgiften en tjänst eller en prestation en viss period?
Nej
Det räkenskapsår som tjänsten eller prestationen utförs. (punkt 7.6)
Annonskostnader, reparationer, m.m.
Ja
Utförs tjänsten eller prestationen efter den period den avser?
Ja
Det räkenskapsår som tjänsten eller prestationen avser. (punkt 7.7)
Konsultationer avseende års-redovisning och revision
Nej
Det eller de räkenskapsår som tjänsten eller prestationen avser. (punkt 7.6)
Hyror, service-avtal, m.m.

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

Återkommande utgifter – Förenklingsregel

Allmänt råd

7.9 Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift, som inte är personalutgift, får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om

a) utgiften kan antas variera högst 20 procent mellan åren, och
b) varje räkenskapsår belastas med en årskostnad.

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

Kommentar

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

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

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

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

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

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

Se även exempel 7 a och 7 d.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

Allmänt råd

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

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

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

Kommentar

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

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

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

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

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

Allmänt råd

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

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

premier på pensionsförsäkring i övriga fall än ovan	när pensionspremien betalas eller om premien inte har betalats på balansdagen, det räkenskapsår åtagandet ingicks
särskild löneskatt på pensions-kostnader	när pensionskostnaden redovisas

Kommentar

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

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

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

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

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

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

Se även exempel 7 e.

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

Allmänt råd

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

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

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

Kommentar

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

Allmänt råd

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

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

Kommentar

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

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

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

Allmänt råd

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

Kommentar

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

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

I punkt 10.33 anges att en anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. Det är då frågan om en nedskrivning och inte en realisationsförlust.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad är en utgift?

Kommentar

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

Särskilda regler för handelsbolag

Allmänt råd

7.15 I ett handelsbolag får användningen av en fysisk delägares privata tillgång i näringsverksamheten redovisas som utgift.

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

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

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

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

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

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

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

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

Allmänt råd 7.17 I ett handelsbolag får den del av en ersättning för arbete till en delägares make eller barn som delägaren ska beskattas för enligt inkomstskattelagen (1999:1229) inte redovisas som en kostnad. (BFNAR 2017:7)

Kommentar Ersättningen ska redovisas som uttag, dvs. som en minskning av eget kapital, se punkterna 15.14 och 15.15.

Särskilda regler för stiftelser

Lämnade bidrag

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

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

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

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

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

Bidrag som avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser m.fl. lämnar redovisas som minskning av eget kapital, se punkt 15.23.

Särskilda regler för ideella föreningar

Lämnade bidrag

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

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

Kommentar En annan benämning på lämnade bidrag kan vara lämnade gåvor.

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

Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.

Tillämpning

Allmänt råd 8.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella poster.

Kapitlet behandlar inte
a) resultat vid försäljning av lageraktier, se kapitel 6,

b) valutakursdifferenser på långfristiga fordringar, kortfristiga placeringar, kassa och bank samt skulder i utländsk valuta, se kapitel 11, 14 och 17,
c) ackordsförlust från beviljat ackord på finansiella fordringar och ackordsvinst från erhållet ackord på finansiella skulder, se kapitel 11 och 17,
d) nedskrivning och återföring av nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar, se kapitel 11 och 19,
e) nedskrivning och återföring av nedskrivning av kortfristiga placeringar, se kapitel 14, och
f) vinstutdelning från dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, se kapitel 19.

Kommentar Under rubriken Finansiella poster i resultaträkningen, se punkt 4.4, redovisas i respektive post intäkter och kostnader från företagets finansiella tillgångar och skulder. I detta kapitel behandlas följande intäkter och kostnader:

- intäkter och kostnader som redovisas i posten Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella anläggningstillgångar, vilka redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar,
- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella omsättningstillgångar, vilka redovisas i posten Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter, och
- räntekostnader från finansiella skulder, vilka redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Under rubriken Särskilda regler för stiftelser finns endast en kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Allmänt råd 8.2 En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2 och 6.4–6.6.

Allmänt råd 8.3 En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 7.2–7.4.

Kommentar Grundläggande bestämmelser om vad som är en inkomst och en intäkt samt vad som är en utgift och en kostnad finns i kapitel 6 och 7. I dessa kapitel anges hur storleken på inkomsten respektive utgiften ska beräknas samt när en inkomst ska redovisas som intäkt och när en utgift ska redovisas som kostnad. Dessa grundläggande bestämmelser gäller också för de finansiella posterna.

Realisationsresultat

Allmänt råd

8.4 Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och direkta försäljningskostnader. Nettot redovisas i resultaträkningen.

Kommentar

Realisationsresultat (såväl realisationsvinster som realisationsförluster) beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet och direkta försäljningskostnader på de sålda andelarna. Det är endast nettot av transaktionen som redovisas i resultaträkningen. Enligt punkterna 11.14 och 14.8 ska genomsnittsmetoden användas om avyttringen gäller aktier av samma slag och sort.

Av punkt 9.3 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.

Emissionsinsats

Allmänt råd

8.5 Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2017:7)

Vinstutdelning

Allmänt råd

8.6 Vinstutdelning, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Vinstutdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits.

Kommentar

Andra stycket i punkten är en förenkling som innebär att företaget inte behöver bevaka beslut om utdelning utan kan redovisa intäkten när utdelningen erhålls.

Som framgår av punkt 8.1 behandlar detta kapitel inte utdelning på andelar i koncern- och intresseföretag eller gemensamt styrda företag, se kapitel 19.

Ränteintäkter och räntekostnader

Allmänt råd

8.7 Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser.

Allmänt råd

8.8 Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

Kommentar Punkt 8.7 innebär att ränta som sträcker sig över balansdagen ska periodiseras.

Enligt punkt 2.4 behöver ett företag inte periodisera ränteinkomster eller ränteutgifter som understiger 5 000 kronor. Ett företag med räkenskapsår som slutar den 30 juni behöver därmed inte göra någon periodisering om räntan på ett banktillgodohavande betalas ut i efterskott och understiger 5 000 kronor för ett helt kalenderår under förutsättning att principen tillämpas konsekvent.

En dröjsmålsränta är en betalning för ett försenat betalningsflöde. Det innebär att den inte har med den ursprungliga affärstransaktionen att göra. Av förenklingsskäl är det enligt punkt 8.8 möjligt att redovisa oväsentliga dröjsmålsräntor i rörelsens intäkts- respektive kostnadsposter.

Bokslutsdispositioner

Kommentar Vad gäller redovisning av bokslutsdispositioner, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Skatter

Kommentar Vad gäller redovisning av företagets inkomstskatt, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Särskilda regler för stiftelser

Kommentar Kapitlet behandlar även ränteintäkter och utdelningar som redovisas under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. enligt punkt 4.22.

Avsnitt V – Balansräkning

Kapitel 9 – Tillgångar

Tillämpning

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

Särskilda regler finns för
a) stiftelser i punkterna 9.16 och 9.17, och
b) ideella föreningar i punkterna 9.18 och 9.19.

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

I kapitel 10–14 finns ytterligare regler som särskilt avser immateriella och materiella anläggningstillgångar, finansiella anläggningstillgångar, varulager, kortfristiga fordringar samt kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank.

Under rubriken Särskilda regler för ekonomiska föreningar finns lagtext och kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?

Allmänt råd

9.2 Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger.

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

Företaget ska också redovisa redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång.

Kommentar

Grundregeln är att ett företag endast ska redovisa tillgångar som det äger. Vissa tillgångar som företaget äger får trots det inte redovisas som tillgång, se t.ex. punkt 10.4 om egenupparbetade immateriella tillgångar. Andra tillgångar får redovisas som kostnad direkt, se t.ex. punkterna 10.5 och 10.6 om anläggningstillgångar av mindre värde respektive kort ekonomisk livslängd. Hyrd egendom ska inte redovisas som tillgång i företaget.

Frågan om företaget äger en tillgång eller inte bedöms normalt med ledning av köprättsliga regler om äganderättens övergång, se även punkt 9.3. Däremot är regler om separationsrätt vid konkurs normalt inte avgörande vid denna bedömning. Virke som är märkt enligt lagen (1944:302) om köpares rätt till märkt virke redovisas således hos säljaren till dess virket omhändertagits av köparen.

En tillgång ska redovisas i balansräkningen även om det finns ett äganderättsförbehåll. Upplysning ska lämnas om äganderättsförbehållet, se punkterna 18.13 och 18.14.

Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom. Mottagna medel redovisas i posten Redovisningsmedel med posten Övriga skulder som motpost.

När ska en tillgång redovisas?

Allmänt råd

9.3 En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Risker och förmåner enligt första stycket övergår enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas
Tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
Tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
Installationen av tillgången utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation
Tillgångar som levereras genom delleveranser och tillgångarna har funktionellt samband	när samtliga delleveranser är utförda
Tillgångar som levereras genom delleveranser om • tillgångarna i en delleverans saknar funktionellt samband med tillgångar i en annan leverans, och • företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade tillgången	efter varje utförd delleverans
Fastighetsförvärv	normalt vid tillträdet
Värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen
Tillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva	när tillgången har erhållits
Förvärv av annan tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt

Sådana utgifter som enligt detta allmänna råd ska ingå i en tillgångs anskaffningsvärde ska, även om risker och förmåner inte har övergått, redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts.

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) inte har bokförts löpande ska redovisas som tillgång i årsredovisningen om den finns kvar på balansdagen. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

En tillgång ska redovisas i balansräkningen när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången har övergått.

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

- Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsliga anspråk) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?
- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har väsentliga risker och förmåner övergått?

Vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång framgår av punkterna i respektive tillgångskapitel. Sådana utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet ska redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts, även om risker och förmåner inte har övergått, t.ex. utgifter för konsulttjänster, se punkt 10.9.

I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

När ska en tillgång inte längre redovisas?

Allmänt råd

9.4 En tillgång ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått, se tabellen i punkt 9.3.

Har en tillgång utrangerats, se punkt 7.14, ska den inte heller redovisas.

En leasegivare ska redovisa uthyrda tillgångar även om risker och förmåner övergått till leasetagaren.

Kommentar

En tillgång är utrangerad när den inte längre är brukbar och företaget inte har för avsikt att reparera eller sälja den eller när den fysiskt har slängts.

En tillgång som inte längre ska redovisas i balansräkningen ska kostnadsföras. Vid avyttring eller utrangering av en anläggningstillgång eller en kortfristig

placering tillämpas reglerna om realisationsresultat i punkt 6.32, 7.13 eller 8.4 vilka innebär nettoredovisning. Är tillgången en omsättningstillgång som inte är en kortfristig placering ska kostnaden och eventuell intäkt redovisas brutto.

En anläggningstillgång som skrivits av eller ned till noll kronor ska fortfarande finnas kvar i redovisningen och i noten till anläggningstillgångarna.

Ett leasingavtal redovisas alltid som ett operationellt leasingavtal. Det innebär att en leasegivare har kvar tillgången i sin balansräkning. Det är först då leasingperioden har löpt ut som tillgången kan övergå till köparen.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

Lagtext

4 kap. 1 § första stycket ÅRL
Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.
– – – Lag (1999:1112)

Allmänt råd

9.5 Avsikten vid förvärvet avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång.

Kommentar

Är avsikten vid inköpet att sälja tillgången i den normala verksamheten klassificeras den som omsättningstillgång även om den inte blir såld inom 12 månader. Detta gäller oftast poster under rubriken Varulager m.m. En tillgång som företaget tänker använda eller äga stadigvarande (normalt minst 12 månader) är en anläggningstillgång.

Allmänt råd

9.6 Beslutar företaget att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras.

En finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska omklassificeras till omsättningstillgång.

Kommentar

Punkten innebär att en placering som löper på fem år med avsikt att innehas till förfall ska omklassificeras till omsättningstillgång det femte året.

Allmänt råd

9.7 Beslutar företaget att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång ska tillgången omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

Kommentar

Ett exempel på när en omsättningstillgång ska omklassificeras är när en bilhandlare beslutar att en lagerbil ska användas som tjänstebil, se exempel 9 a. Anskaffningsvärdet för anläggningstillgången är det redovisade värdet på omsättningstillgången vid tidpunkten för omklassificeringen.

Tillgångens redovisade värde

Anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 3 § första stycket ÅRL
Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.
– – – Lag (2015:813)

Kommentar

En anläggningstillgång redovisas i balansräkningen till ett värde, beräknat utifrån

- tillgångens anskaffningsvärde (4 kap. 3 § första stycket ÅRL),
- i vissa fall ökat med tillkommande utgifter (4 kap. 3 § femte stycket ÅRL),
- minskat med ackumulerade avskrivningar (4 kap. 4 § ÅRL),
- minskat med ej återförda nedskrivningar (4 kap. 5 § ÅRL), och
- för aktiebolag och ekonomiska föreningar, ökat med uppskrivningar (4 kap. 6 § ÅRL).

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

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning till bestämd mängd och fast värde, se punkt 10.8 för materiella anläggningstillgångar.

4 kap. 14 a § ÅRL om värdering av finansiella instrument till verkligt värde och 4 kap. 14 e § ÅRL om värdering av säkrade poster får inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet, se t.ex. punkterna 11.7, 11.8 och 14.4.

4 kap. 13 a § ÅRL om redovisning enligt kapitalandelsmetoden gäller för företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder och får alltså inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet.

Omsättningstillgångar

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL
Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.
– – – Lag (2011:1554)

Kommentar

En omsättningstillgång redovisas i balansräkningen enligt lägsta värdets princip. Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på omsättningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 12, 13 och 14.

4 kap. 10 § ÅRL behandlar värdering av pågående arbete för annans räkning, uppdrag på löpande räkning samt uppdrag till fast pris enligt huvudregeln, se

t.ex. punkterna 6.13 och 6.16.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde, se punkt 12.6.

4 kap. 13 a, 14 a och 14 e §§ ÅRL får inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet, se under rubriken Anläggningstillgångar.

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

Kommentar I punkterna 9.8–9.15 finns bestämmelser om beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde. I kapitel 10–14 finns mer detaljerade regler som bl.a. behandlar i vilken utsträckning utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet ska ingå i anskaffningsvärdet.

Likvidtransaktion

Allmänt råd 9.8 När en tillgång betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling.

Kommentar Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska onormalt fördelaktiga betalningsvillkor inte beaktas.

Förvärv mot lånerevers eller övertagande av skulder jämställs med en likvidtransaktion.

Är inköpspriset i en annan valuta än redovisningsvalutan används det värde som inköpspriset räknades om till i den löpande bokföringen enligt bestämmelserna om redovisningsvaluta i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring.

Allmänt råd 9.9 Endast belopp som ges ut för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, ska inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Kommentar Mervärdesskatt ska dock räknas in i anskaffningsvärdet till den del företaget inte har rätt att dra av eller få tillbaka ingående mervärdesskatt.

I punkterna 2.7 och 2.8 finns regler om anskaffningsvärdets storlek vid byten.

Förvärv med försäkringsersättning

Allmänt råd 9.10 Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i punkterna 9.8 och 9.9 samt 2.7 och 2.8.

Kommentar

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

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras, se punkterna 10.32–10.37, och
- att försäkringsersättningen, såväl likvida medel som ersättningstillgång, ska redovisas som intäkt, se punkt 6.26.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som framgår av faktura, avtal eller liknande, se punkterna 9.8 och 9.9. I de fall försäkringsbolaget ersätter en skadad tillgång med en annan tillgång ska punkterna 2.7 och 2.8 tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet.

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

9.11 Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens

a) marknadsvärde, eller
b) om ett marknadsvärde inte kan fastställas, återanskaffningsvärde.

Är tillgången en fastighet får företaget utgå från att marknadsvärdet motsvarar taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Anskaffningsvärdet får bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen.

Kommentar

Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Återanskaffningsvärdet används när efterfrågan på tillgången är svag, dvs. motsvarande tillgångar omsätts aldrig eller mycket sällan på marknaden.

Ett företag som förvärvar en fastighet genom testamente eller gåva får använda taxeringsvärdet när ett marknadsvärde fastställs. Taxeringsvärdet ska motsvara 75 procent av fastighetens marknadsvärde. För en fastighet kan därför marknadsvärdet oftast beräknas genom att taxeringsvärdet multipliceras med 1,33.

Allmänt råd

9.12 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens

a) nettoförsäljningsvärde, eller
b) nominella värde, om tillgången är likvida medel.

Anskaffningsvärdet får bestämmas till det värde som används vid inkomstbeskattningen.

Kommentar Hur nettoförsäljningsvärdet beräknas beskrivs i kapitel 12. Ytterligare regler om redovisning av gåvor och förvärv genom testamente finns i kapitel 6.

Tillgångar som tillförs företaget genom tillskott eller insättning

Allmänt råd 9.13 Anskaffningsvärdet för en tillgång som tillförs företaget genom tillskott eller insättning ska bestämmas enligt punkt 9.11 eller 9.12.

Kommentar Tillskott och insättningar redovisas som en ökning av eget kapital, se kapitel 15.

Förvärv med offentliga bidrag

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

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

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

Kommentar Ytterligare regler om redovisning av bidrag finns i punkterna 6.27–6.30.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad får inte redovisas som tillgång?

Lagtext

3 kap. 6 § första stycket första meningen och andra stycket ÅRL

Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång.– – –

Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (1999:1112)

Kommentar Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång och inte heller fordran på upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening.

Förvärv genom testamente eller gåva

Kommentar Punkterna 9.11 och 9.12 om anskaffningsvärde vid gåva omfattar även en sådan situation som när en bostadsrätt övergår till föreningen utan att någon ersättning betalas.

Särskilda regler för stiftelser

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd 9.16 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en stiftelse förvärvat genom testamente eller gåva, får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde om stiftelsen har för avsikt att lämna vidare tillgången.

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har stiftelsen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

Kommentar Med försäkringsvärdet avses det värde stiftelsen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till noll kronor. Försäkringsvärde får t.ex. användas vid insamling av kläder som ska lämnas vidare till behövande.

Punkten innebär att gåvor av tillgångar som stiftelsen avser att kassera inte behöver värderas.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 9.17 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en stiftelse redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 9.14 och 9.15.

Särskilda regler för ideella föreningar

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd 9.18 Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en ideell förening förvärvat genom testamente eller gåva, får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde om föreningen har för avsikt att skänka bort tillgången.

Har tillgången inte något försäkringsvärde eller har föreningen för avsikt att kassera tillgången ska något värde inte redovisas.

Kommentar Med försäkringsvärdet avses det värde den ideella föreningen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till noll kronor. Försäkringsvärde får t.ex. användas vid insamling av kläder som ska skänkas vidare till behövande.

Punkten innebär att gåvor av tillgångar som den ideella föreningen avser att kassera inte behöver värderas.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 9.19 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en ideell förening redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 9.14 och 9.15.

Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Tillämpning

Allmänt råd

10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av immateriella och materiella anläggningstillgångar.

Särskilda regler finns för
a) aktiebolag i punkterna 10.40 och 10.41, och
b) ekonomiska föreningar i punkterna 10.42 och 10.43.

Kommentar

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

Grundläggande bestämmelser

En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar?

Allmänt råd

10.2 Delar av en enhet utgör tillsammans *en* anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärvas för att användas som en enhet utgör *en* anläggningstillgång.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig, dvs. varje immateriell eller materiell anläggningstillgång som utgör *en* enhet värderas för sig, jämför punkterna 10.21 och 10.22.

Förvärvas t.ex. ett konferensbord med tillhörande stolar räknas det som *en* enhet, eftersom de har ett naturligt inbördes samband och har förvärvats för att användas som en enhet. Ett förvärv av tio kopieringsmaskiner ska ses som tio separata anläggningstillgångar eftersom varje maskin fungerar för sig själv och inte har något naturligt inbördes samband med de andra kopieringsmaskinerna.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

Allmänt råd

10.3 En anläggningstillgång som består av både immateriella och materiella delar ska anses vara materiell om den materiella delen utgör 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet vid investeringstidpunkten. I annat fall ska tillgången anses vara en immateriell anläggningstillgång.

Kommentar

Anläggningstillgångar kan bestå av både immateriella och materiella delar. Exempelvis består ett passersystem till en liftanläggning av både materiella (spärrar) och immateriella delar (dataprogram för liftkortshantering). Förvärvas passersystemet i ett sammanhang är det *en* tillgång. Avgörande för klassificeringen är hur utgifterna fördelar sig på den materiella respektive immateriella delen. Är utgifterna för spärrarna 50 procent eller mer av det

sammanlagda anskaffningsvärdet är passersystemet en materiell anläggningstillgång. I annat fall utgör allt en immateriell anläggningstillgång.

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 2 § ÅRL

Utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgångar. Lag (2015:813)

Allmänt råd

10.4 En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan hänföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad.

Med egenupparbetad immateriell anläggningstillgång avses även en tillgång som består av både en förvärvad och en egenupparbetad immateriell del, om syftet vid förvärvet av den förvärvade delen är att den, genom eget utvecklingsarbete, ska utgöra en del av en ny unik tillgång.

Kommentar

Punkten innebär att företag som tillämpar det allmänna rådet inte får ta upp en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång, trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. Detta medför att t.ex. utvecklingsarbeten som företaget självt har bedrivit inte får aktiveras utan utgifterna för sådant arbete ska redovisas som kostnad direkt. Detta gäller oavsett om det är företagets anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet. Avgörande för frågan om utgifterna får aktiveras eller inte är således om tillgången är egenupparbetad eller förvärvad av extern part, t.ex. i form av rättigheter eller goodwill, inte om utgifterna är interna eller externa. Övriga utgifter i samband med utvecklingsarbete, t.ex. utgifter för att söka patent, behandlas på motsvarande sätt.

En förvärvad immateriell anläggningstillgång får däremot redovisas som en tillgång.

Om företaget har förvärvat en immateriell tillgång med syfte att den ska ingå i en ny unik immateriell anläggningstillgång som företaget ska eller håller på att utveckla, behandlas utgiften för den förvärvade tillgången som en del av utgifterna för den egenupparbetade tillgången. Det innebär att inte heller den

förvärvade delen får tas upp som tillgång. Den förvärvade delen bli inte en egen, självständig tillgång som kan användas eller säljas, utan en oskiljaktig del av den nya tillgången.

Om ett företag exempelvis köper ett affärssystem som genom eget arbete anpassas till företagets verksamhet, uppstår inte en ny unik tillgång. Affärssystemet är en förvärvad immateriell tillgång. Om företaget däremot köper en licens för ett utvecklingsverktyg som används som en del i företagets utveckling av en ny unik produkt, betraktas licensen som en del av den nya egenupparbetade immateriella tillgången. Varken utgifterna för licensen eller den nya egenupparbetade immateriella tillgången får tas upp som tillgång.

Vilka materiella anläggningstillgångar får redovisas som kostnad?

Allmänt råd

10.5 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad om anskaffningsvärdet beräknat enligt punkterna 10.9, 10.12 och 10.13 understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för ingående mervärdesskatt som företaget inte har rätt att dra av eller få tillbaka enligt mervärdesskattelagen (2023:200). (BFNAR 2023:2)

Allmänt råd

10.6 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om den kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år.

Kommentar

Av förenklingsskäl får materiella anläggningstillgångar av mindre värde och korttidsinventarier kostnadsföras samma år de anskaffas. Detta överensstämmer med bestämmelserna i IL om inventarier av mindre värde och kort ekonomisk livslängd.

Anskaffas flera olika materiella anläggningstillgångar och kan de anses ingå som ett led i en större investering får utgifterna redovisas som kostnad om det sammanlagda anskaffningsvärdet för investeringen understiger ett halvt prisbasbelopp.

Delar av en enhet utgör tillsammans *en* tillgång om det finns ett naturligt inbördes samband mellan delarna eller om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion, se punkt 10.2. Eftersom ett konferensbord med stolar räknas som *en* tillgång får bordet och stolarna inte kostnadsföras direkt om tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde överstiger ett halvt prisbasbelopp.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Allmänt råd

10.7 Ett företag som bedriver verksamhet på annans fastighet och som har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten, ska redovisa utgifterna som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsutgifter på annans fastighet om äganderätten tillkommer fastighetsägaren och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda. Om utgifterna räknas som byggnadsinventarier eller markinventarier

enligt inkomstskattelagen (1999:1229), ska de i stället redovisas i posten Maskiner och andra tekniska anläggningar.

Kommentar

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

Det framgår av punkt 10.17 att utgiften för tillbyggnad ska tas upp som tillgång och av punkt 10.18 om utgiften för ombyggnaden är aktiverbar. Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet behandlas i punkterna 10.20 och 10.28 med tillhörande kommentarer.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

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

Allmänt råd

10.8 Värdet av en delpost i posten Materiella anläggningstillgångar, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om delpostens värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

Kommentar

Enligt 4 kap. 12 § ÅRL är det enbart materiella anläggningstillgångar som uppfyller följande tre kriterier som får redovisas till bestämd mängd och fast värde:

- Tillgångarna ska omsättas.
- Tillgångarnas sammantagna värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Tillgångarnas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

En delposts sammantagna värde anses inte variera väsentligt om värdet kan antas ligga i intervallet +/– 20 procent jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Exempelvis har ett företag som hyr ut stolar bl.a. 1 000 stycken klaffstolar för uthyrning. Klaffstolarna håller i genomsnitt fem år och byts ut successivt. Fastställs värdet till 100 000 kronor ska delpostens sammantagna värde kunna antas ligga i intervallet 80 000–120 000 kronor för att företaget inte ska behöva göra en exakt beräkning av anskaffningsvärde och avskrivning.

Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

Kommentar

Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

10.9 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell och materiell anläggningstillgång, kan vara utgifter för

a) frakt,
b) tull och import,
c) lagfart,
d) installation, och
e) konsulttjänster.

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

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång.

Allmänt råd

10.10 Utgifter för pantbrev som avser en förvärvad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång. Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in i anskaffningsvärdet.

För att utgifter för konsulttjänster, t.ex. jurist-, arkitekt- och ingenjörstjänster, ska få räknas in i anskaffningsvärdet krävs att de har ett direkt samband med förvärvet. Utgifter för förkastade alternativ anses inte ha ett sådant direkt samband med den tillgång som slutligen förvärvas att utgifterna kan anses direkt hänförliga till förvärvet. Andra utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet är t.ex. iordningställande av plats för installation eller uppförande av tillgången. Utgifter för provkörning och intrimning är däremot inte sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Driftsförluster i ett inledningsskede, innan anläggningen når planerad driftsnivå, ska inte heller räknas in utan redovisas som kostnad.

För beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning, se kapitel 16.

Utgifter för pantbrev som inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången redovisas som kostnad.

Allmänt råd

10.11 Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark, ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning.

Ingår i anskaffningsvärdet sådana industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § jordabalken, ska den del av anskaffningsvärdet som avser dessa räknas bort före fördelningen enligt första stycket.

För fastigheter som saknar taxeringsvärde fördelas anskaffningsvärdet enligt annan skälig grund.

Kommentar

Se exempel 10 a och 10 f.

Allmänt råd

10.12 Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång som tidigare leasats utgörs av
a) leasetagarens utgift för att lösa tillgången, och
b) de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen.

Kommentar

Har leasetagaren erlagt en första förhöjd leasingavgift och senare förvärvat tillgången innan leasetiden gått ut, kan den förhöjda leasingavgiften normalt antas ha påverkat lösenpriset. Den första förhöjda avgiften ska utgöra en del av anskaffningsvärdet, om någon del av tillgångsposten, den förutbetalda kostnaden, finns kvar när den leasade tillgången köps. Se exempel 10 b.

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

Kommentar

Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Lagtext

4 kap. 3 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.
– – –

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

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

10.13 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska följande direkta utgifter räknas in:

a) inköpspriset för material,
b) utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka tillgången,
c) utgifter för legoarbeten och underentreprenörer, och
d) sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 10.9.

Ett företag får räkna in andra direkta utgifter i anskaffningsvärdet med undantag av utgifter enligt punkt 10.15.

Allmänt råd

10.14 Utgifter för pantbrev som avser en egentillverkad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.

Kommentar

I punkt 10.13 första stycket anges de direkta utgifter som *ska* räknas in i anskaffningsvärdet. Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i skattedeklarationen. Av förenklingsskäl behöver inte avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionskostnader ingå.

Enligt punkt 10.15 får t.ex. ränta och utgifter för förkastade alternativ aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång *får* även en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik tillgång. Väljer ett företag att räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska pålägget motsvara den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som lagts ned t.o.m. balansdagen.

Utgifter för pantbrev som inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången redovisas som kostnad.

Allmänt råd

10.15 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får inte räknas in utgifter för

a) ränta,
b) förkastade alternativ,
c) administration,
d) nedmontering, bortforsling och återställning,
e) forskning, eller
f) annan utveckling än sådan som avser produktion av ritningar eller liknande vilka är avsedda att utan vidare bearbetning kunna ligga till grund för tillverkning av tillgången.

Kommentar

Utgifterna i punkt 10.15 får inte räknas in i anskaffningsvärdet oavsett om de är direkta eller indirekta.

Avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning, se kapitel 16.

Allmänt råd

10.16 De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av materiella anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen.

Kommentar

De direkta och indirekta utgifter för egentillverkade materiella anläggningstillgångar som aktiveras ska enligt punkt 10.16 redovisas brutto i resultaträkningen. I praktiken bokförs normalt utgifterna löpande i respektive post i resultaträkningen (Råvaror och förnödenheter, Personalkostnader etc.). Vid bokslutet sker aktiveringen genom en kreditering av resultaträkningsposten Aktiverat arbete för egen räkning.

Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 3 § femte stycket ÅRL

– – –

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Lag (2015:813)

Kommentar

Med tillkommande utgifter avses utgifter avseende en anläggningstillgång efter tillgångens förvärv eller tillverkning.

Tillkommande utgifter för byggnader och mark som ska eller får tas upp som tillgång behandlas i punkterna 10.17 och 10.18. För övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar, se punkt 10.19.

Av 4 kap. 3 § femte stycket ÅRL följer att utgifter som kostnadsförts tidigare år inte får redovisas som tillgång ett senare räkenskapsår.

Byggnader och mark

Allmänt råd

10.17 Utgifter för tillbyggnad ska tas upp som tillgång.

Allmänt råd

10.18 Utgifter för ombyggnad ska tas upp som tillgång.

Utgifter för ombyggnad som dras av omedelbart vid inkomstbeskattningen ska dock kostnadsföras i redovisningen.

Företag som är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) får kostnadsföra sådana utgifter för ombyggnad som andra företag än privatbostadsföretag får dra av omedelbart enligt inkomstskattelagen.

Kommentar

Utgifter för en ombyggnad ska tas upp som tillgång. Av punkt 10.18 andra stycket följer dock att utgifter som dras av omedelbart med stöd av IL även ska

kostnadsföras i redovisningen. Enligt 19 kap. 2 § andra stycket IL får utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i verksamheten behandlas som utgifter för reparation och underhåll, det så kallade utvidgade reparationsbegreppet. Sålunda får t.ex. utgifter för flyttning av innerväggar för att omdisponera utrymmena i ett kontor kostnadsföras omedelbart.

Utgifter för reparation och underhåll får inte aktiveras utan utgifterna ska redovisas som kostnad direkt.

Det kan ibland vara svårt att avgöra om en åtgärd är en reparation eller en ombyggnad. Ombyggnader är sådana åtgärder där byggnadens användningsområde väsentligt förändras, t.ex. om en verkstadslokal byggs om till bostadshus. Även fall då konstruktion eller planlösning inte ändras kan betraktas som ombyggnationer. Så kan vara fallet vid t.ex. ett omfattande byte av bärande delar.

Vid en reparation återställs byggnaden till det skick byggnaden befann sig i då den var ny-, till- eller ombyggd. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att återställa eller behålla byggnaden i ursprungligt skick och avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver bytas ut eller underhållas en eller flera gånger under en byggnads nyttjandeperiod. Med ursprungligt skick avses det skick byggnaden var i när den var nybyggd och inte det skick den hade när företaget anskaffade byggnaden. Med ursprungligt skick avses även det skick byggnadens olika delar hade senast något aktiverades såsom till- eller ombyggnad på respektive del.

Vissa åtgärder kan omfatta utgifter för både ombyggnad och reparation. Det som ska aktiveras är den del av utgiften som medfört en värdehöjande förbättring i förhållande till byggnadens ursprungliga skick. Utgifter för en åtgärd som innebär en viss förbättring av en byggnad men som är en följd av den allmänna tekniska utvecklingen av byggstandarden får emellertid i sin helhet behandlas såsom utgifter för reparation och underhåll. En utgift för byte till samma standard som tidigare får inte aktiveras utan behandlas som reparation.

Även ett företag som räknas som privatbostadsföretag enligt IL får kostnadsföra sådana utgifter som andra företag får dra av omedelbart enligt IL.

Reglerna är utformade för att stämma överens med IL.

Övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar

Allmänt råd

10.19 Tillkommande utgifter som hänförs till andra tillgångar än byggnad och mark ska läggas till det redovisade värdet, om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid

anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades.

Kommentar

Exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens funktion eller prestanda är

- modifiering av en produktionsutrustning som förlänger den beräknade nyttjandeperioden eller som höjer utrustningens kapacitet,
- förändringar som medför avsevärd förbättring av kvaliteten hos producerade produkter, och
- förändringar som medför en avsevärd reduktion av produktionskostnaderna.

Utgifter för reparation och underhåll som syftar till att bevara eller återställa egenskaper så att tillgångens prestationsförmåga motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades ska redovisas som kostnad i den period utgifterna uppkommer.

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

Lagtext

4 kap. 4 § ÅRL

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

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om goodwill.

Avskrivningar ska redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2015:813)

Kommentar

De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar, Förbättringsutgifter på annans fastighet samt Byggnader och mark. Det som enligt IL klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier skrivs av enligt reglerna om maskiner och inventarier.

Allmänt råd

10.20 Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden får bestämmas i enlighet med punkterna 10.27, 10.28, 10.30 och 10.31.

Allmänt råd

10.21 Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig.

Allmänt råd

10.22 Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör *en* anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Mark, markinventarier respektive övriga markanläggningar, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter avseende dessa

tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig.

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

Allmänt råd

10.23 Avskrivning ska påbörjas det år tillgången tas i bruk. När det gäller byggnad som förvärvas får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk.

Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret.

Avskrivning behöver inte göras det år tillgången avyttras.

Allmänt råd

10.24 Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

Allmänt råd

10.25 Avskrivning ska göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor.

Avskrivning får i stället göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet, om metoden tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Det fastställda restvärdet ska motsvara vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå.

Andra stycket får inte tillämpas vid avskrivning av byggnader eller om företaget tillämpar punkt 10.27, 10.28 eller 10.30.

Allmänt råd

10.26 Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

Allmänt råd

10.27 Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

Nyttjandeperiod

Kommentar

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.20 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett företags policy kan t.ex. ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. Nyttjandeperioden kan

därför vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är således en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. Av förenklingsskäl får dock nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 10.27 bestämmas till fem år.

Tillämpas inte punkt 10.27 ska nyttjandeperioden och avskrivningsplanen normalt fastställas utifrån antagandet att avskrivningsobjektet ska återanskaffas. En tillgång kan behöva ersättas med en ny enhet när det bedöms mer ekonomiskt än andra handlingsalternativ, t.ex. när

- utgifter för löpande drift och underhåll ökar samtidigt som tillgångens prestanda minskar, eller
- den tekniska utvecklingen medför lägre drifts- eller kapitalkostnader, bättre produktkvalitet, miljövänligare teknik etc.

Nyttjandeperioden och avskrivningsplanen kan också påverkas av förväntat kapacitetsutnyttjande, antal skift och därmed sammanhängande förslitning samt service- och underhållsprogram.

Följande frågeställningar bör beaktas när nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska fastställas:

- Följer nyttjandeperioden av avtal?
- Har företaget tidigare haft en jämförbar tillgång?
- Finns det en etablerad branschpraxis som är relevant för företaget?

När nyttjandeperioden ska fastställas för en ny tillgång kan nyttjandeperioden för jämförbara tillgångar som företaget tidigare haft användas som utgångspunkt. Ett transportföretag som t.ex. använder lastbilar under tio år medan personbilarna byts ut efter fyra år, kan därför fastställa nyttjandeperioden för en nyinköpt lastbil till tio år, om det inte finns något som tyder på att den nyinköpta lastbilen kommer att användas under en kortare eller längre period.

Etablerad branschpraxis kan t.ex. vara att det inom en bransch finns en praxis att bilar normalt byts ut efter fyra år. Branschpraxis bör användas endast om den är relevant för företaget.

I 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL anges att om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar i form av goodwill inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år.

Avskrivningsmetoder

Kommentar

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. Dessa metoder är

- linjär (fast årligt avskrivningsbelopp),

- degressiv (minskade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden),
- produktionsberoende (avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion), och
- progressiv (ökade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden).

Den metod som ska väljas ska bäst återspegla hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Linjär avskrivningsmetod är vanligast. Progressiv avskrivningsmetod är tänkbar för anläggningar med lång livslängd och obetydlig teknisk utveckling. Det är sällan det finns förutsättningar att tillämpa denna metod för industriella anläggningar.

Hur ska avskrivningen beräknas?

Kommentar

Enligt punkt 10.21 ska varje anläggningstillgång skrivas av för sig. Vad som räknas som *en* anläggningstillgång framgår av punkt 10.2 och kommentaren till punkten. Delar av en enhet utgör tillsammans *en* anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska fungera. Enligt punkt 10.22 första stycket ska delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör *en* anläggningstillgång skrivas av gemensamt. En dator som förvärvats med tillhörande skärm ska därför skrivas av gemensamt med skärmen och med samma nyttjandeperiod. Tillkommande aktiverade utgifter utgör inte en separat avskrivningsenhet.

Enligt punkt 10.23 första stycket ska avskrivningen påbörjas det år tillgången tas i bruk. Anskaffar företaget en maskin i slutet av året men börjar använda den först året efter ska avskrivning inte göras för anskaffningsåret. Skattemässigt får avskrivning påbörjas när företaget äger tillgången. Det kan innebära att den skattemässiga avskrivningen påbörjas året innan nyttjandeperioden inleds. Eftersom avskrivningsberäkningarna dessutom är olika är det vanligt att det finns en skillnad mellan tillgångens skattemässiga värde och värdet enligt reglerna i det allmänna rådet. Använder sig företaget av de skattemässiga reglerna för räkenskapsenlig avskrivning ska denna skillnad redovisas som en obeskattad reserv i posten Ackumulerade överavskrivningar. Se exempel 10 c.

Av punkt 10.23 andra stycket följer att avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Har nyttjandeperioden fastställts till fem år och tillgången tas i bruk när halva räkenskapsåret har gått, får tillgången ändå skrivas av med en femtedel.

Vidare anges i punkt 10.23 tredje stycket att avskrivning inte behöver göras det år som tillgången avyttras. Detta innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 10.24 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har företaget förvärvat rätt till ett varumärke och det verkliga värdet är betydligt högre än det värde som

företaget redovisar i sin balansräkning ska avskrivningar ändå göras enligt den fastställda nyttjandeperioden.

Av punkt 10.25 framgår att avskrivning kan göras på två olika sätt. Det ena sättet innebär att hela anskaffningsvärdet skrivs av och detta oavsett eventuellt restvärde. T.ex. ska en bil som ska användas i företaget under fyra år skrivas av med hela anskaffningsvärdet under denna fyraårsperiod även om företaget bedömer att bilen kommer att säljas för ett visst belopp efter fyra år.

Det andra sättet att göra avskrivning på innebär att ett avskrivningsbart belopp fastställs som utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet och restvärdet. Denna metod ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Restvärdet är vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå. Avskrivningar görs till dess att tillgångens redovisade värde är lika med det fastställda restvärdet. Restvärde beräknas främst för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut. Övergår ett företag till att minska anskaffningsvärdet med ett beräknat restvärde när det avskrivningsbara beloppet fastställs ska den nya metoden enligt punkt 2.3 endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att om företaget ändrar metod och inför restvärde vid beräkning av avskrivningsunderlaget för lastbilar får inte värderingen av befintliga lastbilar ändras men däremot ska den nya metoden tillämpas för alla nyinköpta lastbilar.

Restvärde får inte tillämpas om företaget bestämt nyttjandeperioden enligt punkt 10.27. Se exempel 10 b.

Ett företag kan t.ex. välja att skriva av sina kontorsmöbler på fem år enligt punkt 10.27 och samtidigt ta hänsyn till restvärde vid beräkningen av avskrivningsunderlaget för sina lastbilar.

Djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som anläggningstillgångar ska skrivas av utifrån nyttjandeperioden och får i redovisningen inte värderas enligt 17 kap. 5 § IL. Skattemässigt ska alla djur i jordbruk och renskötsel klassificeras och därmed värderas som lagertillgångar (omsättningstillgångar) oavsett klassificering i redovisningen.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Kommentar

Enligt punkt 10.26 ska fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. Företaget ska alltså inte löpande pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt utan den nyttjandeperiod och den avskrivningsmetod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats, se även kommentarer till nedskrivningsreglerna. Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller

ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen. Den ändrade avskrivningsplanen tillämpas framåt i tiden.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter inte utgör en separat avskrivningsenhet, se punkt 10.22 tredje stycket, ska nyttjandeperioden för hela tillgången omprövas. För en investering i en produktionsutrustning som medför att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs, ska därför det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden. Se exempel 10 d.

Enligt 4 kap. 4 § tredje stycket ÅRL ska avskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Allmänt råd

10.28 Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till
a) 10 år för täckdiken, samt
b) 20 år för annan förbättring.

Kommentar

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.20 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Normalt fastställs nyttjandeperioden för en förbättring på annans fastighet till den tid företaget har kvar på hyreskontraktet. För att undvika skillnader mellan beskattning och redovisning får företaget enligt punkt 10.28 tillämpa en nyttjandeperiod som innebär att förbättringsutgifter på annans fastighet skrivs av under samma period som enligt 19 kap. 26 § IL, dvs. 10 år för täckdiken och 20 år för annan förbättring.

Byggnader och mark

Allmänt råd

10.29 Mark får inte skrivas av.

Allmänt råd

10.30 Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till
a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
b) 20 år för övriga markanläggningar.

Allmänt råd

10.31 Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag för byggnader.

Nyttjandeperiod

Kommentar

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.20 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett

företags policy kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. I ett företag kan därför nyttjandeperioden vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är därför en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. När det gäller ett fastighetsförvaltande företag kan nyttjandeperioden för en byggnad vara en helt annan än nyttjandeperioden för en liknande byggnad i ett verkstadsföretag.

Enligt punkt 10.22 andra stycket utgör mark, markinventarier respektive övriga markanläggningar, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. Mark har i normalfallet en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av, se punkt 10.29. Mark- och byggnadsinventarier skrivs av enligt reglerna för maskiner och inventarier.

Av förenklingsskäl får nyttjandeperioden för täckdiken och skogsvägar bestämmas till 10 år och för övriga markanläggningar till 20 år, se punkt 10.30. För byggnad, tillbyggnad och sådan ombyggnad som aktiverats som byggnad får nyttjandeperioden bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag för byggnader, se punkt 10.31. En tillbyggnad eller en aktiverad ombyggnad utgör en separat avskrivningsenhet och skrivs av var för sig, se punkt 10.22 andra stycket. Sammantaget innebär dessa regler att ursprungsbyggnaden kan komma att vara helt avskriven vid tidigare tidpunkt än tillbyggnaden. Avskrivningar enligt respektive förenklingsregel är inte lika rättvisande som när avskrivningar görs utifrån den tid som företaget avser att använda tillgången, men företaget undviker därigenom avvikelser mellan redovisning och beskattning.

Avskrivningsmetoder

Kommentar

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. Dessa metoder är

- linjär (fast årligt avskrivningsbelopp),
- degressiv (minskade avskrivningsbelopp under avskrivningstiden), och
- produktionsberoende (avskrivningsbeloppet bestäms på basis av förväntad användning eller produktion.

Den metod som ska väljas ska bäst återspegla hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas. Linjär avskrivningsmetod är vanligast.

Hur ska avskrivningen beräknas?

Kommentar

Som nämnts ovan ska mark inte skrivas av, medan övriga delar av en fastighet ska skrivas av var för sig. Tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och markanläggning ska utgöra separata avskrivningsenheter och skrivas av var

för sig, se punkt 10.22 andra stycket.

Avskrivning påbörjas det år som tillgången tas i bruk, se punkt 10.23 första stycket. När det gäller byggnad som förvärvas får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Anledningen är att företaget ska kunna ha samma avskrivning i redovisningen som vid beskattningen.

Avskrivning behöver inte göras det år som fastigheten avyttras, se punkt 10.23 tredje stycket. Det innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 10.24 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har en fastighet ett verkligt värde som är betydligt högre än det redovisade värdet ska avskrivning ändå göras utifrån den fastställda avskrivningsplanen.

Byggnader ska alltid skrivas av till dess det redovisade värdet är noll kronor, se punkt 10.25. Metoden att fastställa ett restvärde finns till för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut, vilket i normalfallet inte gäller byggnader.

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

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Kommentar

Enligt punkt 10.26 ska fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. Företaget ska alltså inte löpande pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt utan den nyttjandeperiod och den avskrivningsmetod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats, se även kommentarer till nedskrivningsreglerna. Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen. Den ändrade avskrivningsplanen tillämpas framåt i tiden.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och mark utgör en avskrivningsenhet och skrivs av separat, se punkt 10.22 andra stycket, ändras inte nyttjandeperioden för den ursprungliga tillgången.

Enligt 4 kap. 4 § tredje stycket ÅRL ska avskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § första och fjärde styckena ÅRL

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

– – –

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Gemensamma bestämmelser

Kommentar

De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under rubrikerna Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar samt Byggnader och mark. Det som enligt IL klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier räknas som inventarier även vid tillämpningen av reglerna om nedskrivning.

Allmänt råd

10.32 Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig.

Allmänt råd

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

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

Allmänt råd

10.34 Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs.

Allmänt råd

10.35 Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år ska skrivas ned om

a) tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat, och
b) tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade.

Allmänt råd

10.36 Vid nedskrivning av maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska tillgången skrivas ned antingen till det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år eller till det verkliga värdet, om det värdet uppenbart är lägre.

Företaget får skriva ned tillgången till ett högre värde än det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år, om företaget kan visa att tillgången har ett högre verkligt värde.

Kommentar

Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 10.32 göras för varje avskrivningsenhet.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att leda till en realisationsförlust, se punkt 10.33. Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i punkt 7.2.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på högst fem år ska också skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs, se punkt 10.34. Ett exempel på när nedskrivning ska göras är att företaget fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet understiger det redovisade värdet. Har däremot en tillgång förstörts så att den inte längre kan användas ska tillgången kostnadsföras. I det fallet är det inte fråga om nedskrivning utan om en utrangering som i sin tur leder till en realisationsförlust som ska redovisas i enlighet med punkt 7.14.

För maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på mer än fem år gäller andra regler för när nedskrivning ska göras. En sådan tillgång ska skrivas ned om tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat och nyttan för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade, se punkt 10.35. Följande händelser kan ges som exempel:

- Tillgångens marknadsvärde har minskat väsentligt under perioden och skälet kan inte hänföras till tillgångens ålder eller att den använts på ett normalt sätt.
- Den marknad som tillgången används på har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. ändrade marknadsförutsättningar eller förändringar inom teknologi eller det rättsliga området.
- Tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats.
- Möjligheten att använda tillgången på det sätt som det var tänkt har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör.

Nedskrivning ska endast göras om värdenedgången är bestående. Kan tillgångens nytta för företaget antas bli återställd inom två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade anses inte värdenedgången vara bestående, se punkt 10.35 b. Nedskrivningsbehovet kan ha föranletts av ändrad lagstiftning som gör att företaget inte kan använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt

sätt. Finns tydliga indikationer på att lagstiftningen kommer att ändras så att företaget åter kommer att kunna använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt sätt, behöver nedskrivning inte göras.

Kommer företaget vid nedskrivningsprövningen enligt punkt 10.35 fram till att nedskrivning ska göras, ska tillgången skrivas ned till ett värde som den skulle ha haft med en nyttjandeperiod om fem år, om inte det verkliga värdet är uppenbart lägre, se punkt 10.36 första stycket. Kan företaget med ett tillförlitligt värderingsintyg eller på något annat sätt visa att tillgången har ett högre värde får den i stället skrivas ned till detta värde.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska nedskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Byggnader och mark

Allmänt råd

10.37 Är det uppenbart att värdet på en byggnad, markanläggning eller mark på balansdagen betydligt understiger det redovisade värdet, ska företaget göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget och skriva ned tillgången till detta värde.

Kommentar

Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 10.32 göras för varje avskrivningsenhet, dvs. mark, markanläggning respektive byggnad. Företaget kan alltså inte underlåta att göra nedskrivning på en byggnad med motiveringen att t.ex. marken har ett högre värde än det redovisade värdet.

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust, se punkt 10.33. Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i tabellen i punkt 7.12.

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned om det är uppenbart att värdet på den enskilda tillgången på balansdagen betydligt understiger tillgångens redovisade värde, se punkt 10.37. En indikation på att nedskrivning kan vara nödvändig är att taxeringsvärdet minskat i sådan omfattning att taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 understiger det redovisade värdet. Andra indikationer på att det är uppenbart att nedskrivning ska göras kan vara att företaget har fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet väsentligt understiger det redovisade värdet eller att en del av en byggnad har rivits, brunnit eller på annat sätt blivit obrukbar.

Tillgången ska skrivas ned till det återstående uppskattade värdet i företaget.

Det innebär att i en fortgående verksamhet är det byggnadens, markens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt vid bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkten vid bedömningen. Om nedskrivning har gjorts på grund av att taxeringsvärdet har minskat, kan det återstående värdet bestämmas till taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska nedskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Återföring av en nedskrivning

Lagtext

4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL
– – –
En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

10.38 En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar.

Allmänt råd

10.39 En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Kommentar

Har tillgången ökat i värde av andra skäl ska nedskrivningen inte återföras.

Se även exempel 10 e.

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

Särskilda regler för aktiebolag

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL
Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.
Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Allmänt råd

10.40 Aktiebolag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

Kommentar Immateriella och materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln. För aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet begränsas de möjligheter till uppskrivning som finns enligt ÅRL. Anledningen till att endast byggnader och mark får skrivas upp är att det är svårt att visa att övriga tillgångar har ett högre, tillförlitligt och bestående värde.

I kommentarerna till kapitel 15 beskrivs reglerna om uppskrivningsfond.

Allmänt råd 10.41 Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.

Kommentar Avskrivningen hanteras inte på samma sätt som avskrivningar på till- och ombyggnader. Detta beror på att det inte finns någon skattemässig avskrivningsrätt på en uppskrivning.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

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

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Allmänt råd 10.42 Ekonomiska föreningar som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

Kommentar Immateriella och materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln. För ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet begränsas de möjligheter till uppskrivning som finns enligt ÅRL. Anledningen till att endast byggnader och mark får skrivas upp är att det är svårt att visa att övriga tillgångar har ett högre, tillförlitligt och bestående värde.

I kommentarerna till kapitel 15 beskrivs reglerna om uppskrivningsfond.

Allmänt råd

10.43 Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.

Kommentar

Avskrivningen hanteras inte på samma sätt som avskrivningar på till- och ombyggnader. Detta beror på att det inte finns någon skattemässig avskrivningsrätt på en uppskrivning.

Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

Tillämpning

Allmänt råd

11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella anläggningstillgångar.

Kapitlet behandlar inte
a) andelar i koncernföretag, se kapitel 19,
b) andelar i intresseföretag, se kapitel 19, och
c) andelar i gemensamt styrda företag, se kapitel 19.

Särskilda regler finns för
a) aktiebolag i punkt 11.24,
d) ekonomiska föreningar i punkt 11.25, och
e) handelsbolag i punkt 11.26.

Kommentar

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

- Fordringar hos koncernföretag,
- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Ägarintressen i övriga företag,
- Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i, t.ex. emissionsinsatser i ekonomiska föreningar,
- Andra långfristiga värdepappersinnehav, t.ex.
  - andelar i noterade företag,
  - andra andelar,
  - andelar i bostadsrättsföreningar, och
  - obligationer,
- Lån till delägare eller närstående, och
- Andra långfristiga fordringar, t.ex.
  - långfristiga reversfordringar,
  - långfristiga fordringar hos anställda,
  - lämnade depositioner,
  - värde av kapitalförsäkring,
  - långfristiga kontraktsfordringar, och
  - övriga långfristiga fordringar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Enligt punkt 9.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

Av punkt 9.6 framgår att ett beslut att avyttra en anläggningstillgång inte ska medföra en omklassificering till omsättningstillgång. Av samma punkt framgår att den del av en långfristig fordran som förfaller till betalning inom 12 månader ska omklassificeras till omsättningstillgång. Av detta följer att en placering som löper på fem år och där avsikten är att inneha tillgången till förfall är en anläggningstillgång de första fyra åren och en omsättningstillgång det femte året.

Överlåtbara värdepapper är, enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

Allmänt råd

11.3 En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är förenad med återköpsrätt.

Kommentar

Enligt punkt 9.2 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Enligt punkt 11.3 ska en kapitalförsäkring redovisas som en finansiell anläggningstillgång om den är förenad med återköpsrätt och utbetalningarna, dvs. försäkringsersättning och eventuell återbetalning, alltid tillfaller företaget. Försäkringen ska därför vara förenad med ett återbetalningsskydd som säkerställer att försäkringskapitalet alltid återbetalas till företaget och inte tillfaller försäkringsbolaget, t.ex. vid dödsfall. Är ett pensionsåtagande kopplat till en kapitalförsäkring och utbetalningen går direkt till en person som företaget anvisat ska kapitalförsäkringen ändå redovisas som en finansiell anläggningstillgång. En pantsättning av en kapitalförsäkring påverkar inte om den ska redovisas som en tillgång. Pensioner behandlas i kapitel 16.

Vad är ett ägarintresse?

Lagtext

1 kap. 4 a § ÅRL

Med ägarintresse avses i denna lag ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.4 Ägarintressen i företag som inte är koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag är anläggningstillgångar.

Kommentar

Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL. Innehar det ägande företaget minst 20 procent av kapitalet i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening anses innehavet utgöra ett ägarintresse, om inte annat framgår av omständigheterna. Behållningen på delägarnas kapitalkonton i ett handelsbolag kan inte läggas till grund för prövningen av vem som enligt presumtionsregeln har ett ägarintresse i handelsbolaget. Däremot kan ett innehav i ett handelsbolag vara ett ägarintresse på grund av att avsikten med innehavet är att främja verksamheten i ägarföretaget.

Ett ägarintresse i ett företag som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag är ett så kallat ägarintresse i övriga företag. Ett sådant ägarintresse ska redovisas i egen post i balansräkningen.

Ett ägarintresse i övriga företag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse.

Exempel på innehav som kan vara avsedda att främja verksamheten är innehav i taxi- och åkericentraler.

Vad får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

Allmänt råd

11.5 Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Kommentar

En uppskjuten skattefordran kan bero på

- en avdragsgill skillnad mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde,
- skattemässiga underskottsavdrag, eller
- andra skatteavdrag.

En eller flera finansiella anläggningstillgångar?

Allmänt råd

11.6 En värdepappersportfölj är *en* finansiell anläggningstillgång även om förändringar inom portföljen görs under året.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkt 11.6 framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att så länge värdepappersportföljen totalt är redovisad till ett värde som understiger dess totala värde, t.ex. noterad kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag, behöver ingen nedskrivning göras även om värdet på ett enskilt aktieslag gått ned. Se exempel 11 i.

Värdering

Ingen värdering till verkligt värde

Lagtext

4 kap. 3 § första stycket ÅRL
Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §. – – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.7 Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Långfristiga fordringar i utländsk valuta

Lagtext

4 kap. 13 § ÅRL
Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

Allmänt råd

11.8 En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen.

Kommentar

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs, trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det.

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL
– – –
I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.9 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång är
a) courtage,
b) omsättningsavgift, och
c) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgift är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

Kommentar

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

När det gäller optioner som är finansiella anläggningstillgångar är det den premie som framgår av köpnotan som är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet.

Se exempel 11 a.

Allmänt råd

11.10 Upplupen avkastning som ingår i inköpspriset för en finansiell anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver dock inte minska tillgångens anskaffningsvärde.

Kommentar

Punkten gäller t.ex. vid köp av statsobligationer där avtalad ränta som inte är utbetald ingår i inköpspriset. Den upplupna räntan redovisas som övrig kortfristig fordran och periodiseras linjärt i enlighet med reglerna i kapitel 8. Se exempel 11 b och 11 d.

Allmänt råd

11.11 Erhållen emissionsinsats ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

Emissionsinsats kan erhållas från en ekonomisk förening.

Allmänt råd

11.12 Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen är upprättad får tillskottet redovisas på balansdagen.

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat

aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (BFNAR 2021:4)

Kommentar Årsredovisningen är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under den.

I samband med att aktieägartillskott lämnas kan nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Erhållna aktieägartillskott ska redovisas som fritt eget kapital, se punkt 15.5 under Särskilda regler för aktiebolag.

Allmänt råd 11.13 Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. Ett negativt värde ska redovisas som en skuld till handelsbolaget.

Kommentar Ett företag som är delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat. Resultatet framgår av företagets inkomstdeklaration.

Allmänt råd 11.14 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Kommentar Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se 48 kap. 7 § IL. Se exempel 11 c.

Allmänt råd 11.15 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Kommentar Anskaffningsvärdet ska justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften vid t.ex. inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.

Allmänt råd 11.16 Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde.

Kommentar Vissa finansiella anläggningstillgångar har en garanterad avkastning. Ett sådant exempel är en nollkupongsobligation där anskaffningsvärdet understiger det garanterade inlösenvärdet eftersom hela avkastningen betalas ut när obligationen löses in. För sådana tillgångar ska det redovisade värdet varje år ökas med räkenskapsårets del av avkastningen. Fördelningen av tillgångens totala avkastning kan göras linjärt över den återstående löptiden. Ett annat exempel är en obligation med fast ränta. Beroende på vad marknadsräntan är i förhållande till den fasta räntan kan obligationen anskaffas till under- eller

överkurs. Det redovisade värdet för sådana tillgångar ska varje år förändras med räkenskapsårets andel av under- respektive överkursen. Under- respektive överkursen kan fördelas linjärt över den återstående löptiden. Se exempel 11 e och 11 f.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § första, andra och fjärde styckena ÅRL

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

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

– – –

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt punkt 11.6 är en värdepappersportfölj *en* finansiell anläggningstillgång. Av detta följer att det är värdepappersportföljens totala värde (t.ex. noterad kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag) som vid en nedskrivningsprövning ska jämföras med portföljens totala redovisade värde, se även kommentar till punkt 11.6.

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?

Allmänt råd

11.17 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång med noterad kurs jämföras med balansdagens senast noterade betalkurs.

Kommentar

När det gäller ett noterat värdepapper ska senast noterad betalkurs på balansdagen användas vid jämförelsen med det redovisade värdet för att bedöma om nedskrivning ska ske. Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser.

Allmänt råd

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

Kommentar

Vissa finansiella anläggningstillgångar saknar noterade kurser. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges i värdebeskedet. För aktier och andelar som inte är noterade tillämpas de värderingsmetoder som används på marknaden.

Allmänt råd

11.19 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en sådan kapitalförsäkring som anges i punkt 11.3 jämföras med försäkringens återköpsvärde på balansdagen.

Kommentar

För en kapitalförsäkring ska försäkringens återköpsvärde jämföras med det redovisade värdet för att se om nedskrivning behöver redovisas. Bestämmer en sådan tillgång värdet på en pensionsutfästelse ska också värdet på avsättningen justeras, se kapitel 16.

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd

11.20 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 11.20 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

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

Allmänt råd

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

Allmänt råd

11.22 En finansiell anläggningstillgång med ett garanterat inlösenvärde, som företaget avser behålla till förfall, behöver endast skrivas ned om det redovisade värdet minskat med eventuell kvarvarande överkurs enligt punkt 11.16 överstiger det garanterade värdet.

Återföring av en nedskrivning

Lagtext

4 kap. 5 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket ÅRL

– – –

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

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

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

Kommentar

Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen på 35 000 kronor återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får endast 25 000 kronor återföras. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Särskilda regler för aktiebolag

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.24 Aktiebolag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp

värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.25 Ekonomiska föreningar som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Särskilda regler för handelsbolag

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd

11.26 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång i ett handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på bolagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar

Punkten gäller bara handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare. Handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare ska tillämpa punkt 11.20.

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 11.26 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

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

Kapitel 12 – Varulager

Tillämpning

Allmänt råd

12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid värdering av varulager.

Kapitlet behandlar inte
a) pågående arbeten för annans räkning, se kapitel 6, och
b) lager av värdepapper och andra finansiella instrument, se kapitel 14.

Särskilda regler finns för
a) stiftelser i punkt 12.19, och
c) ideella föreningar i punkt 12.20.

Allmänt råd

12.2 Varulager utgörs av omsättningstillgångar som
a) är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor),
b) är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
c) ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Kommentar

Tillgångar som används i pågående arbeten (tjänste- och entreprenaduppdrag) behandlas i kapitel 6. En anpassning av en standardprodukt för en specifik kunds räkning ingår i varulagret och är inte ett entreprenaduppdrag eftersom det rör sig om en bearbetning av en vara som företaget normalt tillverkar eller har i lager.

Det är avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång, se punkt 9.5. Fastigheter som förvärvas eller uppförs i syfte att säljas vidare är omsättningstillgångar (varulager). En fastighet som är klassificerad som anläggningstillgång och som företaget beslutar att sälja ska inte omklassificeras till omsättningstillgång, se punkt 9.6.

Punkt 12.2 c innebär att råvaror, halvfabrikat och förnödenheter anses vara

varulager. Till förnödenheter räknas sådana omsättningstillgångar som förbrukas i företagets normala tillverkningsprocess, t.ex. bränsle, smörjmedel, slipmaterial, rengöringsmedel och tillsatsmaterial. T.ex. är ett städföretags rengöringsartiklar som ska användas vid tillhandahållandet av städtjänster exempel på förnödenheter som ska redovisas som varulager. Däremot är tillgångar som är avsedda att nyttjas stadigvarande, t.ex. specialverktyg och reservdelar, anläggningstillgångar och inte förnödenheter.

Grundläggande bestämmelser

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för bl.a. värdering tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (konsekvent tillämpning), se kapitel 2. När det gäller lagervärdering är detta särskilt viktigt eftersom relativt lika förutsättningar annars kan ge olika resultat. Det innebär att varulagrets anskaffningsvärde ska beräknas på samma sätt varje år under förutsättning att företagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat inte har förändrats. Exempelvis ska ett företag som värderar varulagret med utgångspunkt i försäljningspriset, se punkt 12.8, göra så varje år. Köper företaget däremot in ett lagersystem som möjliggör värdering med utgångspunkt i inköpspriset kan företaget ändra värderingsmetod.

Post för post eller kollektiv värdering?

Allmänt råd

12.3 Kollektiv värdering får endast användas
a) för homogena varugrupper, eller
b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämställas med andra varor i gruppen.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. När det gäller varulager innebär detta att värdet ska bestämmas för varje vara för sig. Ett sänkt värde på en varugrupp får inte heller kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp.

Kollektiv värdering får användas för homogena varugrupper. Ett exempel på varor som anses ingå i en homogen varugrupp är varor som är utbytbara, t.ex. råvaror av samma kvalitet.

Kollektiv värdering är också tillåten om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl, t.ex. på grund av varulagersystemets uppbyggnad. En sådan bedömning får göras från fall till fall, t.ex. genom att kostnaden jämförs med lagrets totala värde, företagets totala varukostnad eller företagets omsättning.

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2011:1554)

Allmänt råd

12.4 Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) innebär att företaget ska

a) beräkna anskaffningsvärdet enligt punkterna 12.7–12.12, och
b) bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp.

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

Enligt punkten ska företaget dels beräkna anskaffningsvärdet, dels bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller, om kollektiv värdering tillämpas, varugrupp. Varulagret ska värderas post för post, dvs. varje vara eller varugrupp ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Det är därför inte tillräckligt att göra en bedömning av varulagrets totala nettoförsäljningsvärde.

Allmänt råd

12.5 Varulagret får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger.

Detta gäller inte sådant lager som undantas enligt 17 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar

Punkten överensstämmer med 17 kap. 4 § IL. Värdering enligt den så kallade 97-procentsregeln görs utifrån varulagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Värderas någon vara eller varugrupp till nettoförsäljningsvärde får inte 97-procentsregeln tillämpas på någon del av varulagret. Ger en värdering enligt lägsta värdets princip ett lägre värde än 97 procent av anskaffningsvärdet ska varulagret tas upp till detta lägre värde.

Enligt 17 kap. 4 § IL undantas bl.a. lager av fastigheter, elcertifikat och utsläppsrätter från 97-procentsregeln.

Redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

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

Lag (1999:1112)

Allmänt råd

12.6 Värdet av råvaror och förnödenheter, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

Kommentar

Enligt 4 kap. 12 § ÅRL får råvaror och förnödenheter redovisas till bestämd mängd och fast värde, dvs. tas upp till samma värde utan inventering på balansdagen, endast om de uppfyller följande tre kriterier:

- Råvarorna och förnödenheterna ska omsättas.
- Råvarorna och förnödenheternas sammantagna värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Råvarorna och förnödenheternas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

Postens sammantagna värde anses enligt punkt 12.6 inte variera väsentligt om värdet kan antas ligga i intervallet +/– 20 procent jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Fastställs t.ex. postens värde till 100 000 kronor får den redovisas till bestämd mängd och fast värde, om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet 80 000–120 000 kronor.

Anskaffningsvärde för varulager

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – Lag (2011:1554)

Lagtext

4 kap. 11 § ÅRL

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas. Lag (2015:813)

Kommentar

Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Enligt 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL är anskaffningsvärdet för varulagret utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet för ett varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande princip, se 4 kap. 11 § ÅRL. FIFU-principen innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

När anskaffningsvärdet för varulager beräknas ska 4 kap. 3 § andra och tredje styckena ÅRL tillämpas, se nedan.

Förvärvade varor

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL
– – –
I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

12.7 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor, är bl.a. utgifter för
a) frakt,
b) importavgifter, och
c) tull.

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

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor. Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in.

I punkt 12.7 ges exempel på utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång. Även andra utgifter som är direkt föranledda av förvärvet ska tas med i anskaffningsvärdet, t.ex. utgifter för lagfart vid beräkningen av lagerfastigheters anskaffningsvärde.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag även om de bekräftas först efter balansdagen men innan årsredovisningen är upprättad, se punkt 2.11.

Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. För exempelvis fraktkostnader kan ett schablonpålägg tas fram utifrån tidigare års fraktkostnader vid beräkning av anskaffningsvärdet för varorna. Schablonpålägget ska ge ungefär samma värde som vid beräkning utifrån faktiska utgifter. Vid värderingen av lagret i samband med bokslutet ska företaget därför jämföra schablonen med de faktiska utgifterna och eventuellt justera pålägget.

Allmänt råd

12.8 I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset exklusive mervärdesskatt med avdrag för antingen det pålägg som används i priskalkylen eller bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen.

Kommentar

Detaljhandelsföretag och handelsföretag har enligt punkten möjlighet att beräkna anskaffningsvärdet för en förvärvad vara eller varugrupp schablonmässigt. Den här metoden underlättar för detaljhandelsföretag och andra handelsföretag som använder renodlade priskalkyler.

Har försäljningspriset eller bruttovinstmarginalen förändrats efter inköpstillfället ska hänsyn tas till förändringen eftersom schablonen ska ge ungefär samma anskaffningsvärde som en värdering utifrån årets faktiska utgifter. Se exempel 12 c.

Egentillverkade varor

Lagtext

4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL
– – –
I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

12.9 Med kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången enligt 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses sådana utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara och som påverkas av produktionsvolymen.

Allmänt råd

12.10 I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande direkta utgifter räknas in

a) inköpspriset för material,
b) utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka varorna, och
c) sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 12.7.

Ett företag får räkna in andra direkta utgifter i anskaffningsvärdet med undantag av utgifter enligt punkt 12.12.

Kommentar

Direkta utgifter för egentillverkade varor är sådana utgifter som direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara och som är direkt relaterade till produktionsvolymen; ökar volymen producerade varor ökar kostnaden i motsvarande mån.

I punkt 12.10 första stycket anges de direkta utgifter som *ska* räknas in i anskaffningsvärdet. Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i skattedeklarationen. Av förenklingsskäl behöver inte avgifter som

baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionskostnader ingå.

Ett exempel på en annan direkt utgift som enligt andra stycket i punkten *får* räknas in är avskrivningar på en maskin som enbart används för att tillverka en viss vara. Normalt är dock avskrivningar en indirekt kostnad.

Enligt punkt 12.12 får t.ex. ränta och lagerhållningskostnader aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

12.11 De indirekta tillverkningskostnader, som enligt 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) får räknas in i anskaffningsvärdet, ska beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Överstiger kapacitetsutnyttjandet det normala kapacitetsutnyttjandet ska varulagervärdet minskas om anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas med mer än 10 procent.

Kommentar

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får, enligt 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL, även en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara eller order. Förnödenheter hänförs inte till en bestämd vara eller order och är därför indirekta tillverkningskostnader. Till indirekta tillverkningskostnader räknas normalt avskrivningar på anläggningstillgångar som använts i tillverkningen.

De indirekta kostnaderna som räknas in i anskaffningsvärdet, beräknas ofta som ett pålägg som motsvarar den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som har lagts ner fram till och med balansdagen. De indirekta kostnaderna klassificeras ofta efter funktion, t.ex. tillverkning, administration, försäljning eller kostnadsställen, och kan på så sätt fördelas på de olika delarna av verksamheten. Fördelningen görs ofta med hjälp av olika fördelningsnycklar, t.ex. direkta kostnader, löner, golvytor och produktionstid.

Enligt punkt 12.11 ska de indirekta tillverkningskostnaderna beräknas med normalt kapacitetsutnyttjande som utgångspunkt. Det innebär att pålägget beräknas utifrån genomsnittlig sysselsättning under en längre period. Även vid över- eller underkapacitet ska pålägget beräknas som vid normalt kapacitetsutnyttjande. När sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsnyttjande och i de fall detta medför att anskaffningsvärdet för hela varulagret påverkas mer än 10 procent ska däremot pålägget beräknas utifrån den högre sysselsättningen.

Ett tillverkande företag ska använda en schablonmässig värderingsmodell, se punkt 2.9, och bestämma anskaffningsvärdet med hjälp av förkalkyler. Det är vanligt att pålägget för de indirekta tillverkningskostnaderna fastställs med utgångspunkt från de kostnader som företaget haft tidigare år i stället för årets

faktiska kostnader. Eftersom schablonen ska ge ungefär samma värde som en värdering baserad på årets faktiska kostnader ska en bedömning göras av att förkalkylen är realistisk. Är förkalkylen orealistisk ska företaget göra en efterkalkyl och fastställa anskaffningsvärdet utifrån denna.

Allmänt råd

12.12 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in
a) ränteutgifter,
b) lagerhållningskostnader,
c) administrationsomkostnader,
d) försäljningsomkostnader, eller
e) forsknings- och utvecklingskostnader.

Kommentar

I punkten anges utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet oavsett om de är direkta eller indirekta.

Allmänt råd

12.13 Räkenskapsårets utgifter för egentillverkade varor ska i resultaträkningen redovisas som kostnader i följande poster:
a) Råvaror och förnödenheter,
b) Övriga externa kostnader, och
c) Personalkostnader.

Räkenskapsårets förändring av lager av egentillverkade varor ska redovisas i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

Kommentar

Egentillverkade varor kan redovisas såväl i posten Varor under tillverkning som i posten Färdiga varor och handelsvaror i balansräkningen. Det redovisade värdet av egentillverkade varor vid årets slut jämförs med det redovisade värdet vid årets början. Har lagervärdet ökat respektive minskat redovisas i resultaträkningen det positiva respektive negativa beloppet i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Se exempel 12 b.

För exempel på värdering av egentillverkade varor, se exempel 12 a.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena ÅRL
– – –
Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.
Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.
– – – Lag (2011:1554)

Kommentar Enligt punkt 12.4 andra stycket behöver företaget inte göra någon beräkning av nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp om det är uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet är högre än anskaffningsvärdet.

Allmänt råd 12.14 Med försäljningsvärde i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans.

Kommentar Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Enligt punkt 2.11 ska hänsyn tas till information som finns tillgänglig efter balansdagen, om informationen bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för. Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Underlaget för beräkningen måste vara tillförlitligt och kan t.ex. grundas på försäljnings- och lagerstatistik och försäljningsplaner.

Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. Vid varulagervärdering kan övertaligheten bestämmas schablonmässigt genom att en så kallad inkuranstrappa används. Inkuranstrappa kan användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en koncern eller en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget.

Allmänt råd 12.15 Med försäljningskostnad i 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

Kommentar När nettoförsäljningsvärdet beräknas för varor som är under tillverkning är utgångspunkten försäljningspriset för den färdiga varan. Det priset ska reduceras med alla kostnader som återstår fram till dess att varan är färdig, beräknat på samma sätt som anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara.

Vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet ska försäljningsvärdet reduceras med beräknad försäljningskostnad enligt 4 kap 9 § tredje stycket ÅRL. Det är endast sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen som ska

reducera försäljningsvärdet (särkostnaden) enligt punkt 12.15. Det kan t.ex. röra sig om varurabatter, bonus och provisioner. Kostnader som inte är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen, t.ex. normal lön till anställda, lagringskostnader och ränta under lagrings- och kredittid, ska däremot inte reducera nettoförsäljningsvärdet. Se exempel 12 a.

Allmänt råd

12.16 Sådana särskilda skäl som enligt 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror och halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl.

Kommentar

När det gäller lager av råvaror och halvfabrikat kan det vara svårt att fastställa ett nettoförsäljningsvärde. Om det finns särskilda skäl får därför återanskaffningsvärdet användas i stället för nettoförsäljningsvärdet vid värderingen av varulagret. Återanskaffningsvärdet beräknas enligt samma metoder som anskaffningsvärdet, men baseras på balansdagens priser. I förekommande fall ska hänsyn tas till inkurans.

Allmänt råd

12.17 Är nettoförsäljningsvärdet negativt till följd av ett åtagande ska varan redovisas till noll kronor och det negativa beloppet redovisas som en kortfristig skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Kommentar

Värderingen till nettoförsäljningsvärde innebär att om försäljningen av en vara bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas. En sådan situation kan uppstå t.ex. vid icke annullerbara försäljningskontrakt om de beräknade försäljningskostnaderna är högre än kontrakterat pris. Ett annat fall är om kostnaderna för att färdigställa en vara överstiger det kontrakterade priset.

Allmänt råd

12.18 Kostnad för kasserade varor ska redovisas i den period varorna kasseras.

Kommentar

För att varor ska anses kasserade ska de fysiskt ha avskiljts från lagret med avsikt att slängas. Om varorna har hanterats på ett sådant sätt är det möjligt att använda den så kallade 97-procentsregeln, se punkt 12.5, för övriga varor i lagret. Finns däremot varorna som ska kasseras fysiskt kvar i lagret och är värderade till noll kronor, anses det som om en inkuransbedömning gjorts av varulagret. Det innebär att den så kallade 97-procentsregeln inte får användas för några varor i lagret.

Särskilda regler för stiftelser

Erhållna gåvor

Kommentar

Även en stiftelse ska göra avdrag för beräknade försäljningskostnader vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet för tillgångar som erhållits genom gåva. Enligt punkt 12.15 avses med försäljningskostnad de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. I en stiftelse ingår även de kostnader stiftelsen har för att hantera gåvan innan den blir säljbar, t.ex. kostnader för

insamling, sortering och tvätt av skänkta kläder. Stiftelsen kan utgå ifrån en schablonmässigt bestämd kostnad för försäljning och hantering, t.ex. efter en norm som bestämts av branschsammanslutning eller centralorganisation.

Allmänt råd

12.19 En stiftelse får uppskatta värdet på sådana tillgångar som avses i punkt 9.12 och som är av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) utifrån en sammanvägd bedömning av värdet på de erhållna gåvorna.

Kommentar

Punkt 9.12 avser omsättningstillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva. I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Förenklingsregeln i punkt 12.19, som tillåter en sammanvägd bedömning av värdet, gäller endast den del av varulagret som består av tillgångar som avses i 5 kap. 1 § andra stycket BFL.

Särskilda regler för ideella föreningar

Erhållna gåvor

Kommentar

Även en ideell förening ska göra avdrag för beräknade försäljningskostnader vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet för tillgångar som erhållits genom gåva. Enligt punkt 12.15 avses med försäljningskostnad de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. I en ideell förening ingår även de kostnader föreningen har för att hantera gåvan innan den blir säljbar, t.ex. kostnader för insamling, sortering och tvätt av skänkta kläder. Föreningen kan utgå ifrån en schablonmässigt bestämd kostnad för försäljning och hantering, t.ex. efter en norm som bestämts av branschsammanslutning eller centralorganisation.

Allmänt råd

12.20 En ideell förening får uppskatta värdet på sådana tillgångar som avses i punkt 9.12 och som är av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) utifrån en sammanvägd bedömning av värdet på de erhållna gåvorna.

Kommentar

Punkt 9.12 avser omsättningstillgångar som förvärvats genom testamente eller gåva. I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2013:2) om bokföring är de gåvor som avses begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Förenklingsregeln i punkt 12.20, som tillåter en sammanvägd bedömning av värdet, gäller endast den del av varulagret som består av tillgångar som avses i 5 kap. 1 § andra stycket BFL.

Se exempel 12 d.

Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar

Tillämpning

Allmänt råd

13.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga fordringar.

Kapitlet behandlar inte

a) upparbetade men ej fakturerade intäkter från tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 6, och
b) värdering av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, se kapitel 6 och 7.

Kommentar

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Kortfristiga fordringar i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Kundfordringar,
- Fordringar hos koncernföretag,
- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Fordringar på övriga företag som det finns ett ägarintresse i, och
- Övriga fordringar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är kortfristiga fordringar?

Allmänt råd

13.2 Fordringar som normalt ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga.

Kommentar

I balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i respektive post under rubriken Kortfristiga fordringar. I posten Övriga fordringar redovisas skattefordringar. En skattefordran räknas som en kortfristig fordran även om den ska betalas senare än 12 månader efter balansdagen. En skattefordran beräknas på samma sätt som en skatteskuld, se kommentaren under rubriken Skatteskulder i kapitel 4.

Andra fordringar än kortfristiga fordringar är långfristiga och hänförs till finansiella anläggningstillgångar, se kapitel 11.

Vad får inte redovisas som kortfristig fordran?

Allmänt råd

13.3 Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Kommentar

En uppskjuten skattefordran kan bero på

- en avdragsgill skillnad mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde,
- skattemässiga underskottsavdrag, eller
- andra skatteavdrag.

Värdering

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2011:1554)

Allmänt råd

13.4 En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta.

Kommentar

Enligt 4 kap. 9 § första stycket ÅRL ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Det innebär att kortfristiga fordringar ska värderas till det lägsta av beloppet på faktura, avtal eller liknande och det belopp som beräknas komma in. I det fall en ackordsuppgörelse träffats ska fordringen värderas till det belopp som ska erhållas enligt uppgörelsen. Den del av fordringen som inte erhålls (ackordsförlust) ska redovisas i posten Övriga externa kostnader, se kapitel 4.

Vid beräkningen av det belopp som beräknas komma in ska hänsyn tas till händelser som har inträffat fram till den tidpunkt när årsredovisningen är upprättad och som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen, se punkt 2.11. Händelser som avses är sådana som påverkar det belopp som företagets motpart beräknas betala, t.ex. att konkurs- eller ackordsförfarande har inletts hos kunden. Valutakursförluster på utestående fordringar i utländsk valuta som inträffat efter balansdagen är inte en sådan händelse som ska beaktas.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Kundfordringar kan värderas kollektivt om förutsättningarna för schablonmässig värdering är uppfyllda, se punkt 2.9. En schablonmässig värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, t.ex. i form av statistik. Schablonen ska användas konsekvent och antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta

Lagtext

4 kap. 13 § ÅRL
Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

Allmänt råd

13.5 Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen.

Kommentar

En kortfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det. Även när det gäller fordringar i utländsk valuta ska hänsyn tas till det belopp i utländsk valuta som inte beräknas komma in.

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran.

Belånade kundfordringar – factoring

Allmänt råd

13.6 Kundfordringar som företaget belånat ska värderas enligt punkt 13.4 och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar.

Kommentar

Har fordringar ställts som säkerhet ska företaget lämna en notupplysning om de belånade fordringarna och det värde de har i balansräkningen, se punkterna 18.13 och 18.14.

Enligt punkt 9.2 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Har företaget sålt kundfordringar till ett finansieringsföretag ska dessa därför inte redovisas i balansräkningen. Har finansieringsföretaget inte övertagit förlustrisken ska denna hanteras enligt reglerna om avsättningar, se kapitel 16, eller i förekommande fall eventualförpliktelser, se kapitel 18.

Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Tillämpning

Allmänt råd

14.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga placeringar samt kassa och bank.

Kapitlet ska även tillämpas vid redovisning av lager av värdepapper och andra finansiella instrument.

Kapitlet behandlar inte andelar i koncernföretag, se kapitel 19.

Kommentar

Kapitlet behandlar följande poster under rubrikerna Kortfristiga placeringar och Kassa och bank i uppställningsformen för balansräkningen i kapitel 4:

- Övriga kortfristiga placeringar,
- Kassa och bank, och
- Redovisningsmedel.

I posten Övriga kortfristiga placeringar redovisas värdepappersinnehav eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte kan hänföras till någon annan omsättningstillgångspost. Lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager ska i stället redovisas i posten Övriga lagertillgångar, se balansräkningsuppställningen i punkt 4.7.

Under rubriken och i posten Kassa och bank redovisas företagets egna tillgångar i form av kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden. Även tillgodohavanden på bankkonton som är lämnade som säkerhet och därmed spärrade ska ingå i denna post.

Belopp som företaget tagit emot för annans räkning med redovisningsskyldighet ska redovisas i posten Redovisningsmedel med posten Övriga skulder som motpost. Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom.

Under rubriken Särskilda regler för aktiebolag finns lagtext och kommentar. Under rubriken Särskilda regler för ekonomiska föreningar finns endast kommentarer.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en kortfristig placering?

Allmänt råd

14.2 En placering som förfaller eller som företaget avser avyttra inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig placering.

Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en kortfristig placering om hela portföljen är avsedd att avyttras inom 12 månader efter balansdagen.

Kommentar

Enligt punkt 9.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som vid förvärvet är en kortfristig placering och som företaget har kvar längre tid än 12 månader, ska omklassificeras endast om företagets avsikt med innehavet ändras till att tillgången i stället ska vara en anläggningstillgång.

Överlåtbara värdepapper är, enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Exempel på överlåtbara värdepapper

är aktier och obligationer. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

En eller flera kortfristiga placeringar?

Allmänt råd

14.3 En värdepappersportfölj är *en* kortfristig placering även om förändringar inom portföljen görs under året.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkten framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att vid värdering enligt lägsta värdets princip jämförs portföljens totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde.

Värdering

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2011:1554)

Ingen värdering till verkligt värde

Allmänt råd

14.4 Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2.

Lägsta värdets princip

Allmänt råd

14.5 En värdepappersportfölj som klassificerats som omsättningstillgång värderas i sin helhet till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Övriga kortfristiga placeringar värderas individuellt enligt lägsta värdets princip.

Kommentar

Kortfristiga placeringar ska värderas individuellt till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde på balansdagen. Eftersom en värdepappersportfölj är *en* tillgång jämförs dess totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde när portföljen klassificeras som omsättningstillgång.

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta

Allmänt råd

14.6 Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs.

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL
– – –
Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.
– – – Lag (2011:1554)

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL
– – –
I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

14.7 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är

a) courtage,
b) omsättningsavgift, och
c) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgifter är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

Kommentar

Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9. Vid t.ex. köp av en option som är en kortfristig placering är erlagd premie anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

14.8 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Kommentar

Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se 48 kap. 7 § IL. Se exempel 11 c.

Allmänt råd

14.9 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Kommentar

Anskaffningsvärdet ska justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften vid t.ex. inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL
– – –
Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.
– – – Lag (2011:1554)

Allmänt råd

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

Allmänt råd

14.11 Nettoförsäljningsvärdet för kortfristiga placeringar som saknar noterad kurs ska beräknas enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång.

Kommentar

Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser. För värdepapper m.m. som saknar noterad kurs ska de metoder tillämpas som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. Erhålls ett värdebesked från t.ex. en bank kan företaget använda det värde som anges i värdebeskedet.

Särskilda regler för aktiebolag

Egna aktier

Lagtext

4 kap. 14 § första stycket ÅRL
Egna aktier får inte tas upp som tillgång.
– – – Lag (2015:813)

Kommentar

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt 4 kap. 14 § första stycket ÅRL inte tas upp som tillgång. Har aktiebolaget betalat för aktierna ska beloppet minska eget kapital, se kommentar till kapitel 15.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Vad är en kortfristig placering?

Kommentar

Kortfristiga placeringar består oftast av värdepapper, men kan även omfatta andra tillgångar. Exempel på en kortfristig placering är när en bostadsrättsförening innehar en lägenhet med bostadsrätt i den egna föreningen. Ett sådant innehav är en kortfristig placering eftersom föreningen enligt BRL är skyldig att överlåta bostadsrätten så snart det kan ske.

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Kommentar Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång. Exempel på sådana utgifter är, enligt punkt 14.7, courtage, omsättningsavgift och andra likande utgifter. Andra liknande utgifter vid förvärv av andra tillgångar än värdepapper är t.ex. konsultarvode när en bostadsrättsförening återköper en bostadsrätt i den egna föreningen.

Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver

Tillämpning

Allmänt råd 15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av eget kapital och obeskattade reserver.

Särskilda regler finns för
a) aktiebolag i punkterna 15.4–15.7,
b) ekonomiska föreningar i punkterna 15.8–15.13,
c) handelsbolag i punkterna 15.14–15.19,
d) stiftelser i punkterna 15.20–15.23A,
e) ideella föreningar i punkt 15.23B, och
f) samfällighetsföreningar i punkterna 15.23C–15.24.
(BFNAR 2024:4)

Eget kapital

Allmänt råd 15.2 Eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och summan av redovisade skulder, avsättningar och obeskattade reserver.

Kommentar Eget kapital visar den nettobehållning (positiv eller negativ) som vid en viss tidpunkt finns i företaget.

Obeskattade reserver

Allmänt råd 15.3 Obeskattade reserver får redovisas endast om det i skattelagstiftningen finns regler som, för avdragsrätt, kräver att motsvarande belopp bokförs i redovisningen.

Trots det som sägs i första stycket får ett företag som har tagit en ersättningsfond i anspråk för avskrivning i enlighet med 31 kap. 10, 11 och 13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) redovisa motsvarande belopp som obeskattad reserv. (BFNAR 2017:7)

Kommentar Under rubriken Obeskattade reserver i balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska företaget redovisa sådana obeskattade reserver som måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag. De obeskattade reserverna består i

förekommande fall av obeskattade vinster inklusive uppskjuten skatteskuld.

Enligt balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska de obeskattade reserverna redovisas i tre poster, Periodiseringsfonder, Ackumulerade överavskrivningar och Övriga obeskattade reserver.

Posten Ackumulerade överavskrivningar ska användas när företaget tillämpar reglerna för räkenskapsenlig avskrivning. Ett företag som tillämpar reglerna för restvärdeavskrivning redovisar däremot inte skillnaden mellan planmässiga avskrivningar (dvs. avskrivningar beräknade enligt reglerna i kapitel 10) och skattemässiga avskrivningar.

Om ett företag tar en ersättningsfond i anspråk för anskaffning av inventarier, byggnader eller markanläggningar kommer det redovisade anskaffningsvärdet och det skattemässiga anskaffningsvärdet på tillgångarna att skilja sig åt. Enligt punktens andra stycke får posten Ackumulerade överavskrivningar användas i det fall företaget väljer att bokföra ianspråktagandet av en ersättningsfond för anskaffning av inventarier, byggnader eller markanläggningar.

Särskilda regler för aktiebolag

Lagtext

3 kap. 10 a § ÅRL

Ett aktiebolags eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande tas upp: aktiekapital, bunden överkursfond, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter.

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter. Lag (2020:987)

Kommentar

Av punkt 4.12 framgår vilka poster som ska finnas under eget kapital.

Uppskrivningsfond

Lagtext

4 kap. 7 § ÅRL

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,
2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter det att revisorerna har hörts. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med belopp från fonden. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar. Lag (2015:813)

Allmänt råd

15.4 Ett aktiebolag som enligt 4 kap. 7 § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) tar uppskrivningsfonden i anspråk för täckning av förlust ska redovisa detta när behörigt organ har fattat beslut om sådan förlusttäckning.

Kommentar

Lagens möjlighet att ta fonden i anspråk vid nyemission till underkurs gäller inte för aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet. Den möjligheten får enligt 13 kap. 4 § tredje stycket ABL endast tillämpas av aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång och kan därför inte ha någon fond för utvecklingsutgifter.

Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

Lag (2015:813)

Kommentar

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.40 inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. Bolaget ska ha kontroll över och kunna identifiera hur stor del av uppskrivningsfonden som hänför sig till enskilda tillgångar. Detta för att bolaget ska kunna minska uppskrivningsfonden och öka balanserat resultat med räkenskapsårets avskrivning på det kvarvarande uppskrivna värdet. Även vid t.ex. försäljning av en fastighet som är uppskriven, ska det kvarvarande uppskrivna värdet överföras till balanserat resultat.

Överkursfonder

Lagtext

3 kap. 5 a § ÅRL

I ett aktiebolag ska den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under den bundna överkursfonden eller den fria överkursfonden. Lag (2020:987)

Kommentar

I ABL finns bestämmelser om fördelningen av betalningen mellan bunden överkursfond och fri överkursfond.

Aktieägartillskott

Allmänt råd

15.5 Ett erhållet aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat när utfästelsen erhålls. Om utfästelsen erhålls efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen är upprättad får tillskottet i stället redovisas på balansdagen. (BFNAR 2021:4)

Allmänt råd

15.6 När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas.

Kommentar

Aktieägartillskott kan erhållas med eller utan villkor om återbetalningsskyldighet. Både villkorade och ovillkorade aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat i balansräkningen när utfästelsen erhålls. Även utfästelser efter balansdagen men innan årsredovisningen är upprättad får tas med. Årsredovisningen är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under den. Punkt 15.5 befriar inte aktiebolaget från skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning enligt ABL.

Ett aktieägartillskott som är villkorat innebär ett avtal med förbehåll som ger rätt till framtida återbetalning under förutsättning att återbetalning kan ske ur disponibla vinstmedel enligt fastställd balansräkning. Avtalet binder aktieägarna men inte bolaget. Återbetalningen är beroende av framtida beslut av bolagsstämman. När bolagsstämman har beslutat om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas oavsett om utbetalning skett eller ej.

Utdelning

Allmänt råd

15.7 Ett aktiebolag ska redovisa vinstutdelning som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kommentar

Punkten gäller oavsett om utdelningen är utbetald eller ej.

Förvärv av egna aktier

Lagtext

4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL

– – –

Vid förvärv av egna aktier ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

Lag (2015:813)

Kommentar

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt ÅRL inte tas upp som tillgång. Bestämmelsen i 4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL innebär att ett aktiebolag som har köpt egna aktier ska minska balanserat resultat med

köpeskillingen. Har egna aktier sålts ska det belopp bolaget fått vid försäljningen öka balanserat resultat.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Lagtext

3 kap. 10 b § ÅRL

En ekonomisk förenings eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.

Under bundet eget kapital ska följande tas upp: inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig.

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

Det som sägs i andra stycket om insatser gäller också upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (2015:813).

Kommentar

Av balansräkningsuppställningen i kapitel 4 framgår vilka poster som ska finnas under eget kapital.

Uppskrivningsfond

Lagtext

4 kap. 8 § första stycket samt andra stycket 2 och 3 ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

– – –

2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

Lag (2015:813)

Kommentar

En ekonomisk förening som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.42 inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. Föreningen ska ha kontroll över och kunna identifiera hur stor del av uppskrivningsfonden som hänför sig till enskilda tillgångar. Detta för att föreningen ska kunna minska uppskrivningsfonden och öka balanserat resultat med räkenskapsårets avskrivning på det kvarvarande uppskrivna värdet. Även vid t.ex. försäljning av en fastighet som är uppskriven, ska det kvarvarande uppskrivna värdet överföras till balanserat resultat.

I sammanhanget kan noteras att en ekonomisk förening inte får ta uppskrivningsfonden i anspråk till förlusttäckning såsom är möjligt i ett aktiebolag.

En ekonomisk förening som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång och kan därför inte ha någon fond för utvecklingsutgifter.

Medlemsinsatser m.m.

Lagtext

3 kap. 6 § första stycket andra meningen och andra stycket ÅRL
– – – Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.
Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

15.8 En ekonomisk förening som tillämpar detta allmänna råd ska endast redovisa betalda insatser och upplåtelseavgifter i balansräkningen, trots det som anges i 3 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

Vill föreningen även ange det insatskapital och de upplåtelseavgifter som ännu inte har fullgjorts kan upplysning om dessa lämnas i not till posten Medlemsinsatser.

Se exempel 15 a.

Insatsemission

Allmänt råd

15.9 Insatsemission ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Förlagsinsatser

Lagtext

4 kap. 16 § ÅRL
Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, skall dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, skall föras mot Balanserad vinst eller förlust. Lag (2000:34)

Reservfond

Kommentar

Bestämmelser om avsättning till reservfonden samt när denna får tas i anspråk regleras i FL.

Fond för yttre underhåll

Allmänt råd

15.10 Reservering till fond för yttre underhåll ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reservering ska göras och beslutet verkställs.

Allmänt råd

15.11 Användning av fond för yttre underhåll ska redovisas som en omföring från bundet till fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs.

Kommentar

Enligt 9 kap. 5 § första stycket 7 BRL ska en bostadsrättsförenings stadgar ange de grunder enligt vilka medel ska avsättas för att säkerställa underhållet av föreningens hus. Det grundläggande syftet med bestämmelsen är att skapa en tillfredsställande kapitalbindning i föreningen. En reservering i fond för yttre underhåll uppfyller inte förutsättningarna för att redovisas som en skuld eller en avsättning. Reserveringen redovisas därför i eget kapital. Medel som tillförts en fond för yttre underhåll är inte tillgängliga för utdelning. Fonden redovisas därför som bundet eget kapital.

Stadgarnas utformning är av mycket stor betydelse för när reserveringen och användningen ska redovisas. Vilka beslut som är nödvändiga för att reservera eller ta i anspråk medel i fonden beror på bestämmelserna i BRL och utformningen av stadgarna i den enskilda bostadsrättsföreningen. Är stadgarna utformade så att det kan beräknas vilket belopp som ska reserveras torde något ytterligare beslut av ett föreningsorgan inte vara nödvändigt. Stadgarna kan i ett sådant fall sägas motsvara det grundläggande beslutet och redovisningsåtgärden verkställighetsbeslutet. Tas fonden i anspråk för åtgärder som ligger inom de ramar som BRL och stadgarna anger för fondens användning torde styrelsen kunna fatta beslut och omföring göras när beslutet verkställs.

Utdelning

Allmänt råd

15.12 En ekonomisk förening ska redovisa vinstutdelning som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kommentar

Punkten gäller oavsett om utdelningen är utbetald eller ej.

Lagtext

3 kap. 7 § ÅRL

I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska en sådan värdeöverföring som avses i 12 kap. 1 § 2 lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost. Lag (2018:717)

Allmänt råd

15.13 Gottgörelse enligt 14 kap. 1 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att gottgörelse ska lämnas.

Lämnad gottgörelse redovisas som bokslutsdisposition i posten Lämnad gottgörelse. (BFNAR 2019:1)

Kommentar

Gottgörelse är efterlikvider, återbäringar eller liknande som grundas på verksamhetens resultat utan att ha räknats in i det redovisade årsresultatet.

Gottgörelse är inte att hänföra till sådan vinstutdelning som ska redovisas som en minskning av eget kapital.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

Allmänt råd

15.14 En delägares uttag av tillgångar och tjänster ur ett handelsbolag ska redovisas som minskning av eget kapital.

Allmänt råd

15.15 Ersättning för arbete till en delägares make eller barn ska redovisas som uttag till den del ersättningen ska beskattas av delägaren enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kommentar

Med delägares uttag i punkt 15.14 avses att delägaren tar ut likvida medel eller andra tillgångar eller tjänster ur handelsbolaget. Även ett uttag som betecknas som lön redovisas som en minskning av eget kapital eftersom en delägare inte kan vara anställd i det egna handelsbolaget.

Betalar handelsbolaget delägarens egna utgifter är det ett uttag. Ett exempel på sådana utgifter kan vara premierna för en fysisk delägares pensionsförsäkring.

Uttag av tillgångar och tjänster som ska tas upp till beskattning av delägaren enligt IL ska enligt punkt 6.34 redovisas som inkomst i bolaget.

Allmänt råd

15.16 Delägarens uttag ska värderas till marknadsvärdet inklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (2023:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen av delägaren får detta värde användas. (BFNAR 2023:2)

Kommentar

Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värdet av delägarens uttag redovisas inklusive mervärdesskatt. Det innebär att värdet av delägarens uttag inte påverkas av om handelsbolaget är skyldigt att redovisa mervärdesskatt eller inte.

Som ett alternativ till marknadsvärdet får delägarens uttag värderas till samma belopp som delägaren ska beskattas för. Exempelvis får uttag av tjänst i form av nyttjande av bolagets bil redovisas till det schablonvärde som gäller vid inkomstbeskattningen.

Insättning

Allmänt råd

15.17 En insättning av likvida medel eller andra tillgångar i ett handelsbolag ska redovisas som ökning av eget kapital.

Kommentar

Betalas handelsbolagets utgifter, t.ex. handelsbolagets skuld för mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter, med delägarens medel är det en insättning.

En insättning av tillgångar värderas enligt punkt 9.11 eller 9.12, se punkt 9.13.

Allmänt råd

15.18 Redovisas användningen av en fysisk delägares privata tillgång som utgift enligt punkt 7.15 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Kommentar

Med insättning avses även när delägarens egna tillgångar används i handelsbolagets verksamhet utan att ersättning lämnas. Enligt punkt 7.15 ska användningen av en privat tillgång värderas till en skälig del av delägarens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Delägarens egen arbetsinsats i handelsbolagets verksamhet är inte en insättning.

Allmänt råd

15.19 Redovisas delägarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten som utgift enligt punkt 7.16 ska motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Särskilda regler för stiftelser

Allmänt råd

15.20 En stiftelse ska, om det följer av stiftelseförordnandet eller andra villkor, dela in eget kapital i bundet respektive fritt eget kapital.

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

Kommentar

Som bundet eget kapital redovisas stiftelsekapital/donationskapital, kapitalisering enligt stiftelsens förordnande samt realisationsresultat och erhållna gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål.

En stiftelse kan ha eget kapital som till en början inte får förbrukas för ändamålet, men som efter en tid får förbrukas. Punktens andra stycke innebär att ett sådant eget kapital inte längre ska redovisas som bundet när det får förbrukas.

Allmänt råd

15.21 Inbetalda medel som enligt punkt 6.37 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när medlen betalas in.

Kommentar

Enligt punkt 6.37 får inbetalda medel till pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser inte redovisas som en intäkt. De redovisas direkt mot eget kapital. Punkten gäller inte avkastningsstiftelser.

Allmänt råd

15.22 En gåva som enligt punkt 6.38 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot bundet eget kapital när gåvan erhålls.

Kommentar

Enligt punkt 6.38 får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt i en avkastningsstiftelse. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital i posten Stiftelsekapital när gåvan erhålls och värderas enligt punkt 9.11.

Se exempel 15 b.

Allmänt råd

15.23 Ett lämnat bidrag som enligt punkt 7.19 inte får redovisas som kostnad ska redovisas direkt mot fritt eget kapital när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt, ska redovisas mot fritt eget kapital i takt med att villkoren uppfylls. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

Enligt punkt 7.19 får ett lämnat bidrag inte redovisas som kostnad i avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser. Lämnade bidrag redovisas direkt mot eget kapital. Beviljade, ej utbetalda bidrag redovisas som skuld, se punkt 17.2.

En utfästelse är bindande endast om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande. Har en bindande utfästelse enligt punktens andra stycke gjorts ska upplysning lämnas om återstående utfäst belopp, se upplysning om eventualförpliktelser i kapitel 18.

Ändamålsbestämda medel

Allmänt råd

15.23A En stiftelse får redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

En stiftelse som enligt punkt 15.20 ska dela in eget kapital i bundet och fritt redovisar ändamålsbestämda medel som fritt eget kapital. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

Medel som reserverats för specifika ändamål, så kallade ändamålsbestämda medel, kan vara gåvor som erhållits för ett specifikt ändamål och som inte har använts innan räkenskapsårets slut. Ändamålsbestämda medel kan också vara medel som stiftelsen själv beslutat ska användas för ett specifikt ändamål. Det specifika ändamålet är snävare än stiftelsens ändamål.

Ändamålsbestämda medel är en del av eget kapital. Gåvor som har erhållits för ett specifikt ändamål ska intäktsföras när de tas emot, se punkt 6.26, och påverkar eget kapital via resultaträkningen. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen.

Det finns inget krav på att ändamålsbestämda medel ska särredovisas. Vill stiftelsen särredovisa ändamålsbestämda medel, görs det genom en omföring

inom eget kapital från posten Balanserat resultat. De ändamålsbestämda medlen får då redovisas i en egen post i eget kapital.

Om stiftelsen har flera olika ändamål och vill specificera dem i årsredovisningen kan det göras i en not.

Gåvor som erhållits med villkor som innebär att de ska användas under flera år kan hanteras som ändamålsbestämda medel. Även sådana gåvor ska intäktsföras när de tas emot och påverkar eget kapital via resultaträkningen.

Utgifter för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott. Det gäller dock inte lämnade bidrag i avkastningsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser och vinstandelsstiftelser. Lämnade bidrag i sådana stiftelser redovisas som en minskning av eget kapital och inte som kostnad, se punkterna 7.19 och 15.22.

Se exempel 6 l och 15 d.

Särskilda regler för ideella föreningar

Ändamålsbestämda medel

Allmänt råd

15.23B En ideell förening får redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

Medel som reserverats för specifika ändamål, så kallade ändamålsbestämda medel, kan vara gåvor som erhållits för ett specifikt ändamål och som inte har använts innan räkenskapsårets slut. Ändamålsbestämda medel kan också vara medel som den ideella föreningen själv beslutat ska användas för ett specifikt ändamål. Det specifika ändamålet är snävare än föreningens ändamål.

Ändamålsbestämda medel är en del av eget kapital. Gåvor som har erhållits för ett specifikt ändamål ska intäktsföras när de tas emot, se punkt 6.26, och påverkar eget kapital via resultaträkningen. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen.

Det finns inget krav på att ändamålsbestämda medel ska särredovisas. Vill föreningen särredovisa ändamålsbestämda medel, görs det genom en omföring inom eget kapital från posten Balanserat resultat. De ändamålsbestämda medlen får då redovisas i en egen post i eget kapital.

Om föreningen har flera olika ändamål och vill specificera dem i årsredovisningen kan det göras i en not.

Gåvor som erhållits med villkor som innebär att de ska användas under flera år kan hanteras som ändamålsbestämda medel. Även sådana gåvor ska intäktsföras när de tas emot och påverkar eget kapital via resultaträkningen.

Utgifter för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott.

Se exempel 6 l och 15 d.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Underhålls- och förnyelsefond

Allmänt råd

15.23C Reservering till underhålls- och förnyelsefond ska redovisas som en omföring inom eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reserveringen ska göras och beslutet verkställs.

Användning av underhålls- och förnyelsefond ska redovisas som en omföring inom eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs. (BFNAR 2024:4)

Kommentar

Reserverade medel för framtida underhåll är en del av eget kapital. Reservering till underhålls- och förnyelsefond görs genom en omföring inom eget kapital från posten Balanserat resultat. Reservering får inte göras i resultaträkningen. Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår. Motsvarande belopp förs om från posten Underhålls- och förnyelsefond till posten Balanserat resultat.

Om föreningen har flera gemensamhetsanläggningar och vill specificera fonden i årsredovisningen för respektive anläggning kan det göras i en not.

Se exempel 15 c.

Kapitalinkomstfond och övriga fonder

Kommentar

I 18 § lagen om häradsallmänningar anges att viss inkomst i en härads-allmänning är kapitalinkomst. På motsvarande sätt anges i 17 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna att viss inkomst i en allmännings-skog är kapitalinkomst. Sådan inkomst får bara användas för vissa ändamål och får inte delas ut.

I 19 § lagen om häradsallmänningar respektive 18 § lagen om allmännings-skogar i Norrland och Dalarna anges att behållen avkastning får fonderas för vissa ändamål.

Kapitalinkomstfonden och övriga fonder är en del av eget kapital. Reserveringen till och användning av kapitalinkomstfond görs genom att ett belopp motsvarande kapitalinkomsten förs om inom eget kapital. Reservering till och användning av övriga fonder görs på motsvarande sätt.

Om det till exempel finns flera olika ändamål i posten Övriga fonder och

företaget vill specificera dem i årsredovisningen kan det göras i en not.

Se exempel 5 h.

Utdelning

Allmänt råd

15.24 En samfällighetsförening ska redovisa utdelning som en minskning av eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kommentar

Utdelning kan förekomma från t.ex. häradsallmänningar och allmänningsskogar.

Kapitel 16 – Avsättningar

Tillämpning

Allmänt råd

16.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av avsättningar.

Kapitlet behandlar inte framtida förluster vid redovisning av
a) varulager, se kapitel 12, och
b) tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 6.

Särskilda regler finns för handelsbolag i punkt 16.20.

Kommentar

Kapitlet behandlar avsättningar som ett företag ska redovisa enligt 3 kap. 9 § ÅRL.

Grundläggande bestämmelser

När ska ett företag redovisa en avsättning?

Lagtext

3 kap. 9 § ÅRL
Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.
Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

16.2 Ett företag ska redovisa en avsättning om
a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och
c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Kommentar

Ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en eventualförpliktelse. Informella åtaganden får inte redovisas som skuld eller avsättning. Har företaget realistiska alternativ till att undvika åtagandet, och därmed en valmöjlighet, får företaget inte göra någon avsättning.

I detta kapitel behandlas avsättningar medan skulder behandlas i kapitel 17 och eventualförpliktelser i kapitel 18.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är utan åtagandet kan vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt. Ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten ger därför inte upphov till en avsättning, se punkt 16.3.

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. *Förväntas* åtagandet medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast *sannolikt* att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

En avsättning ska endast redovisas om samtliga villkor enligt punkt 16.2 a–c är uppfyllda. I annat fall kan det bli fråga om en eventualförpliktelse, se kapitel 18.

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när företaget har lämnat garanti på produkterna. Även ett åtagande till följd av en skyldighet enligt sedvanerätt kan likställas med ett avtal. Avtal om avgångsvederlag som utgår vid uppsägning från företagets sida ska inte redovisas som en avsättning om den anställde inte är uppsagd.

Ett exempel på ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är en bestämmelse i lag eller föreskrift, som leder till att en avsättning ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en avsättning ska redovisas. Först när lagförslaget har antagits av riksdagen kan det finnas ett åtagande som följer av offentligrättsliga regler.

Enligt punkt 16.2 b ska det vara sannolikt att det kommer att krävas ett utflöde av resurser från företaget för att reglera åtagandet. Det måste således vara mer troligt att företaget måste reglera åtagandet än motsatsen. Ett exempel är att företaget har en pågående tvist i en domstol och det är sannolikt att företaget blir betalningsskyldigt. Ett annat exempel är när det är sannolikt att företaget kommer att drabbas av utgifter för sanering på grund av miljöbestämmelser. Har företaget ålagts betalningsskyldighet i ett myndighetsbeslut eller en dom som företaget inte avser att överklaga ska företaget redovisa en skuld och inte en avsättning. Avser företaget däremot att överklaga beslutet är det inte lika säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske om företaget har förutsättningar

att vinna processen. I det fallet ska företaget i stället redovisa en avsättning.

Enligt punkt 16.2 c ska en tillförlitlig uppskattning av beloppet kunna göras. Detta innebär att avsättningen måste vara mätbar. Det är ovanligt att det inte går att göra en tillförlitlig uppskattning. Kan företaget inte göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet har företaget i stället en eventualförpliktelse som det ska lämna upplysning om, se kapitel 18.

Av 3 kap. 9 § ÅRL följer att av- och nedskrivningar inte får redovisas som avsättning. Sådana värdejusteringar ska i stället redovisas som en minskning av tillgångens redovisade värde.

Vad får inte redovisas som en avsättning?

Allmänt råd

16.3 En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten.

Kommentar

Punkten innebär att ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten inte ska ge upphov till en avsättning. En lagändring som innebär att företaget, för att kunna fortsätta med sin verksamhet, på sikt måste bygga om delar av sin produktionsanläggning ger inte heller upphov till en avsättning.

Allmänt råd

16.4 En avsättning får inte göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (uppskjuten skatt).

Kommentar

Se kommentaren i kapitel 15 under rubriken Obeskattade reserver.

Allmänt råd

16.5 En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta.

Kommentar

Ett företag som på balansdagen har terminskontrakt ska avgöra om respektive terminskontrakt helt eller delvis säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. Det finns inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran eller skuld. Finns ett terminskontrakt som helt eller delvis säkrar en skuld eller fordran, ska skulden respektive fordran redovisas till terminskursen, se punkterna 11.8, 13.5 och 17.8, och någon avsättning ska inte göras.

En avsättning ska göras i det fall terminskontraktet till någon del inte säkrar en skuld eller en fordran, om det finns en latent förlust i kontraktet. För att avgöra om det finns en latent förlust i kontraktet ska företaget jämföra terminskursen med balansdagens kurs.

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

Allmänt råd

16.6 Företaget behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Värdering

Lagtext

4 kap. 15 a § ÅRL

En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

16.7 Vid uppskattningen enligt 4 kap. 15 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek.

Särskilda regler om pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt, finns i punkterna 16.16–16.19.

Den bästa uppskattningen enligt 4 kap. 15 a § årsredovisningslagen innebär normalt följande:

Åtagande	**Den bästa uppskattningen innebär**	**Den bästa uppskattningen får alternativt anses innebära**
Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
Garantiåtaganden	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen

Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor	att avsättningen ska beräknas som det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde	
Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.9 och 16.10	att avsättningen ska beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler	

(BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

16.8 En avsättning till följd av garantiåtaganden får beräknas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) om det kan antas att det värde en sådan beräkning ger inte avviker mer än 20 procent från det värde som en beräkning enligt punkt 16.7 ger.

Kommentar

Tabellen i punkt 16.7 beskriver vad den bästa uppskattningen normalt innebär.

Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp

Vid beräkningen av avsättningar för åtaganden av löpande karaktär, t.ex. försäljning med öppet köp, är huvudregeln att ledning ska hämtas från tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Saknar företaget uppgifter om tidigare års faktiska utgifter får avsättningen alternativt beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen. Så kan vara fallet för nystartade företag och företag som ändrar inriktning, t.ex. genom en ny försäljningspolicy eller ett nytt varuslag.

Garantiåtagande

Vid garantiåtaganden ska avsättningen enligt huvudregeln beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Saknar företaget uppgifter om tidigare års faktiska utgifter får avsättningen alternativt beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen. Så kan vara fallet för nystartade företag och företag som ändrar inriktning, t.ex. genom en ny försäljningspolicy eller ett nytt varuslag.

Enligt punkt 16.8 får avsättningen i vissa fall beräknas enligt IL. Se exempel 16 a.

Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor

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

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Endast sådana åtaganden som finns på balansdagen ska redovisas. Ett exempel är ett bindande kontrakt på inköp av varor som ännu inte levererats och som företaget bedömer kan komma att medföra en förlust.

Med oundvikliga utgifter avses utgifter som företaget genom eget handlande inte kan undgå. Kan företaget komma från utgiften är den inte oundviklig. Ett exempel är att företaget har ett kontrakt som kan hävas utan att det föranleder ersättning till motparten. Ett annat exempel är ett företag som hyr en lokal vilken företaget inte kan utnyttja, men som med hyresvärdens medgivande hyrs ut i andra hand till en hyra som minst motsvarar förstahandshyran. I och med andrahandsuthyrningen är hyresavtalet inte ett förlustkontrakt.

Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.9 och 16.10

För övriga avsättningar ska avsättningen beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler. Ett exempel är ett terminskontrakt som till någon del inte säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. För att beräkna avsättningen ska terminskursen jämföras med balansdagens kurs.

Allmänt råd

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

Kommentar

En avsättning ska bara redovisas om företaget avser att överklaga, i annat fall redovisas en skuld, se kommentaren till punkt 16.2 b och exempel 16 b.

Allmänt råd

16.10 Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod.

Kommentar

Punkten innebär att avsättningen kommer att öka över tillgångens nyttjandeperiod. Se även kommentaren till punkt 10.9.

Nuvärdeberäkning

Allmänt råd

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

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

ska alla avsättningar nuvärdeberäknas.

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

Kommentar

På grund av pengars tidsvärde är avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar med samma belopp som betalas senare.

Metoden att nuvärdeberäkna avsättningar ska användas konsekvent. Det innebär att ett företag som väljer att nuvärdeberäkna en avsättning ska nuvärdeberäkna alla avsättningar.

Undantaget för pensionsåtaganden beror på att tryggandelagen kräver nuvärdeberäkning vid fastställandet av pensionsåtagandets kapitalvärde, se punkterna 16.16–16.19.

Ett företag får normalt inte övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna eftersom nuvärdeberäkning ger en bättre redovisning och det inte finns någon anledning att tillåta ett byte till en sämre redovisningsmetod. En övergång får endast göras om det finns särskilda skäl.

Ett exempel på sådana särskilda skäl som medför att ett företag får övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna är att företaget får en ny ägare som inte använder nuvärdeberäkning. Av förenklingsskäl är det lämpligt att tillåta byte. Ett annat exempel är att företagets verksamhet minskat i betydande omfattning.

Allmänt råd

16.12 Vid nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal.

Företaget får vid nuvärdeberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

Förändringar i avsättningar

Allmänt råd

16.13 En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är något villkor i punkt 16.2 inte uppfyllt ska avsättningen återföras om inte annat följer av punkt 16.19.

Kommentar

Punkten innebär att de krav som ställs i punkt 16.2 för att en avsättning ska redovisas även gäller vid omprövningen av en redan gjord avsättning.

Allmänt råd

16.14 Värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp

som kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Kommentar Har ett företag t.ex. gjort en avsättning för ett åtagande till följd av ett förlustkontrakt och utgifterna för åtagandet senare inte uppgår till det belopp som avsatts, ska den överskjutande delen av avsättningen återföras. Detta ska göras oavsett om företaget samtidigt behöver göra en ny avsättning för ett annat åtagande.

Allmänt råd 16.15 En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Kommentar Eftersom avsättningar kostnadsförs ska en återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till, t.ex. i posten Övriga externa kostnader.

I takt med att utbetalningstidpunkten närmar sig förändras avsättningens beräknade värde. Den del av förändringen som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter och inte i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till.

En avsättnings redovisade värde kan även förändras på grund av att åtagandet i stället redovisas som en skuld. Är skulden lika stor som avsättningen blir det ingen resultateffekt.

Särskilt om pensioner

Allmänt råd 16.16 Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde.

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

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

Allmänt råd 16.17 Särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Företaget ska även göra en avsättning om

skyldigheten att betala särskild löneskatt inträder först i samband med att pensionen betalas ut. Avsättningen redovisas i posten Övriga avsättningar, om inte annat framgår av punkt 16.18.

Allmänt råd

16.18 Omfattar ett pensionsåtagande enligt punkt 16.16 första stycket både pension och särskild löneskatt får summan redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Allmänt råd

16.19 En avsättning som är gjord enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. får endast återföras enligt punkt 16.13 om återföringen inte står i strid med 7 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Kommentar

Betalar ett företag pensionsförsäkringar för sina anställda redovisas inte en avsättning för pensioner eftersom företaget inte har något åtagande. I stället redovisas premien på pensionsförsäkringen som kostnad, se tabellen i punkt 7.11.

Säkerställer företaget inte pensionsåtagandet med pensionsförsäkringar hanteras pensionsåtagandet i stället i egen regi (direktpension). Hur ett sådant åtagande ska värderas och redovisas regleras i ÅRL och tryggandelagen. Enligt tryggandelagen kan ett pensionsåtagande tryggas antingen genom särskild redovisning av pensionsskulden i balansräkningen eller genom överföring till en pensionsstiftelse.

Av punkt 16.16 första stycket framgår att ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring ägd av företaget, ska tas upp till tillgångens redovisade värde, se exempel 16 d. En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång, se kapitel 11. I punkt 11.3 anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att försäkringen ska få redovisas som tillgång. I punkt 11.19 finns regler för nedskrivningsprövning av kapitalförsäkring.

Enligt punkt 16.16 andra stycket ska övriga pensionsåtaganden tas upp till antingen värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat i enlighet med tryggandelagen. Ingår företagets åtaganden i allmän pensionsplan beräknar vanligtvis den organisation som administrerar planen pensionsskuldens storlek, t.ex. FPG/PRI-systemet. Enligt tryggandelagen beräknas kapitalvärdet med ledning av försäkringstekniska grunder som fastställs av Finansinspektionen. Även åtaganden som inte omfattas av tryggandelagen, t.ex. pensioner som utgår endast om den anställde arbetar kvar i företaget vid pensionstidpunkten, ska tas upp till kapitalvärde beräknat i enlighet med tryggandelagen.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska, enligt punkt 16.16 tredje stycket, en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Företaget

ska därför göra en bedömning om pensionsåtagandet har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet. Vid denna bedömning ska stiftelsens förmögenhet värderas enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen. Detta innebär att stiftelsens tillgångar och skulder värderas till marknadsvärde med undantag för fastigheter som värderas till taxeringsvärdet. Överstiger pensionsåtagandenas kapitalvärde stiftelsens förmögenhet ska skillnadsbeloppet redovisas som avsättning i balansräkningen. Däremot ska ingen fordran redovisas vid motsatt förhållande, dvs. om stiftelsens förmögenhet överstiger kapitalvärdet. Se exempel 16 c.

Eftersom särskild löneskatt för avsättningar i enlighet med tryggandelagen ska betalas redan i samband med pensionsavsättningen ska den redovisas i posten Skatteskuld i balansräkningen, se punkt 4.7. För övriga pensionsavsättningar inträder betalningsskyldigheten för särskild löneskatt först i samband med att pensionen börjar betalas ut. För dessa avsättningar ska, enligt punkt 16.17, särskild löneskatt beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Avsättningen ska enligt punkt 4.7 redovisas i posten Övriga avsättningar i balansräkningen, om inte annat framgår av punkt 16.18. Se exempel 16 c.

Vid pensionsåtaganden enligt punkt 16.16 första stycket, t.ex. kapitalförsäkringslösningar, förekommer det att pensionsåtagandet omfattar både pension och den särskilda löneskatten. Eftersom det kan vara svårt att beräkna hur stor del av åtagandet som avser pension respektive löneskatt finns av förenklingsskäl en möjlighet att redovisa hela åtagandet som avsättning för pension, se punkt 16.18. Någon uppdelning behöver i dessa fall inte göras utan hela åtagandet redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Se exempel 16 d.

Enligt punkt 16.13 ska en avsättning återföras om något av villkoren för avsättning inte längre är uppfyllt. För pensionsavsättningar kan detta ställa till problem eftersom återföringskravet i vissa fall kan stå i konflikt med tryggandelagens bestämmelser. Så kan vara fallet om ett företag har redovisat sina pensionsåtaganden i olika poster i balansräkningen samtidigt som alla åtaganden ingår i det som tryggandelagen benämner företagets pensionsreserv. Enligt punkt 16.19 får en återföring inte göras i de fall det står i strid med tryggandelagen. Det innebär att den redovisade avsättningen kan bli högre än företagets verkliga åtagande.

Särskilda regler för handelsbolag

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

Allmänt råd

16.20 Ett handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Kommentar Punkten gäller bara handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare. Handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare ska tillämpa punkt 16.6.

Kapitel 17 – Skulder

Tillämpning

Allmänt råd 17.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av skulder.

Kapitlet behandlar inte
a) förskott från kunder, se punkt 6.14,
b) pågående arbete för annans räkning, se punkt 6.24, och
c) fakturerad men ej upparbetad intäkt, se punkt 6.21.

Kapitlet behandlar inte heller värdering av upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, se kapitel 6 och 7, med undantag för ospecificerad skuld till leverantörer samt semesterlöneskuld, se punkterna 17.9 och 17.10.

Kommentar Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Långfristiga skulder i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Obligationslån,
- Checkräkningskredit,
- Övriga skulder till kreditinstitut,
- Skulder till koncernföretag,
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i, och
- Övriga skulder.

Kapitlet behandlar även följande poster under rubriken Kortfristiga skulder i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Checkräkningskredit,
- Övriga skulder till kreditinstitut,
- Leverantörsskulder,
- Växelskulder,
- Skulder till koncernföretag,
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- Skatteskulder,
- Övriga skulder, och
- Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Kapitlet behandlar inte sådana skulder som redovisas i posterna Förskott från

kunder, Pågående arbete för annans räkning och Fakturerad men ej upparbetad intäkt i balansräkningsuppställningen i kapitel 4. Dessa skulder behandlas i kapitel 6.

Under rubriken Särskilda regler för handelsbolag finns endast en kommentar.

Se exempel 17 a för beräkning av skatteskuld.

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska ett företag redovisa?

Allmänt råd

17.2 Ett företag ska redovisa en skuld om
a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
b) det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Kommentar

Ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en eventualförpliktelse. I detta kapitel behandlas skulder medan avsättningar behandlas i kapitel 16 och eventualförpliktelser i kapitel 18.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part.

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. *Förväntas* åtagandet medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast *sannolikt* att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när varor levererats till ett företag och det finns en överenskommelse om betalning. Har företaget fått en faktura på balansdagen ska en leverantörsskuld redovisas. Har företaget däremot inte fått någon faktura ska en upplupen kostnad redovisas. Ett annat exempel på en upplupen kostnad är den semester som har intjänats av företagets anställda.

Ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är t.ex. en bestämmelse i lag eller föreskrifter som leder till att en skuld ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en skuld ska redovisas. Först när lagförslaget har antagits av riksdagen finns det ett åtagande som följer av offentligrättsliga regler.

Att ett åtagande förväntas medföra ett utflöde av resurser från företaget innebär att det är säkert eller så gott som säkert att företaget kommer att reglera åtagandet. Ett exempel är när företaget har ålagts betalningsskyldighet i ett

myndighetsbeslut eller en dom som företaget inte avser att överklaga. Avser företaget däremot att överklaga är det inte lika säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske. I det fallet ska företaget i stället redovisa en avsättning.

Upplupna kostnader redovisas som skulder och inte som avsättningar även om betalningstidpunkt eller belopp är ovissa på balansdagen. Anledningen till detta är att osäkerheten i allmänhet är mycket mindre än för ett åtagande som företaget ska göra en avsättning för.

Allmänt råd

17.3 En skuld som är tvistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas.

Kommentar

Försiktighetsprincipen innebär att även tvistiga skulder ska redovisas. Om det däremot står klart att det inte föreligger något åtagande ska någon skuld inte redovisas.

Ett krav anses vara uppenbart grundlöst om en objektiv och försiktig bedömning resulterar i att det inte finns någon risk att företaget vid en domstolsprövning döms att betala det fordrade beloppet. Så kallade bluffakturor är ett exempel på uppenbart grundlösa krav.

Offentliga bidrag och andra erhållna bidrag

Allmänt råd

17.4 Ett bidrag ska redovisas som skuld om bidraget är utbetalt till företaget och förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet.

Ett bidrag ska också redovisas som skuld om bidraget är utbetalt till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla.

Kommentar

Bidrag är stöd som lämnas i form av överföringar av resurser av en bidragsgivare i annan egenskap än ägare. Sådana bidrag ges normalt om vissa villkor är uppfyllda eller kommer att uppfyllas. Bidrag kan lämnas i form av ersättningar, lån och reduktioner. Det som avgör om ett bidrag ska skuldföras eller inte är villkoren för bidraget. Hur bidraget rubriceras saknar betydelse.

Bidrag kan lämnas av t.ex. EU, staten eller kommuner, så kallade offentliga bidrag, men också av bidragsgivare som inte är offentliga organ. I IL finns regler om hur näringsbidrag ska hanteras vid beskattningen.

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

När är en skuld långfristig respektive kortfristig?

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Även om checkräkningskrediten formellt är kortfristig ska den i dessa fall normalt redovisas som långfristig. Bedömningen om det är troligt att krediten förnyas och om den kommer att utnyttjas ska göras varje år. Tillfälligt nyttjande eller övertrassering av krediten ska redovisas som kortfristig skuld.

Värdering

Allmänt råd

17.6 En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet.

Kommentar

Det belopp som krävs för att reglera åtagandet framgår normalt av faktura, avtal eller liknande handling. I det fall en ackordsuppgörelse träffats där en skuld av rörelsekaraktär till en del inte behöver betalas (ackordsvinst) ska skulden värderas till det belopp som ska betalas enligt uppgörelsen. Ackordsvinsten ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. Avser ackordsuppgörelsen en finansiell skuld ska ackordsvinsten redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter, se kapitel 4.

Allmänt råd

17.7 Skulder får inte nuvärdeberäknas.

Skulder i utländsk valuta

Lagtext

4 kap. 13 § ÅRL
Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

Allmänt råd

17.8 En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen.

Kommentar

En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det.

Företaget ska avgöra om det på balansdagen finns ett terminskontrakt som säkrar den framtida betalningen. Det finns dock inget krav på att terminskontraktet ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik skuld.

Ospecificerad skuld till leverantörer

Allmänt råd

17.9 Skulder till leverantörer som företaget inte fått faktura på får redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter om var och en av de enskilda skulderna är
a) av oväsentlig betydelse för företaget, och
b) svår att specificera och värdera.

Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering.

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. När det gäller leverantörsskulder innebär detta att värdet ska bestämmas för varje skuld för sig.

Enligt punkt 17.9 får dock skulder till leverantörer i vissa fall redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering. Det innebär att värdet på den ospecificerade skulden ska omprövas varje balansdag.

Anledningen till att den ospecificerade skulden redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter är att posten Leverantörsskulder är förbehållen skulder avseende mottagna fakturor.

Mindre utgifter som företaget ännu inte fått faktura på, t.ex. för telefoni, är sådana som kan anses vara av oväsentlig betydelse, svåra att specificera och värdera och som därmed kan ingå i den ospecificerade skulden. Däremot kan inte skulder avseende levererade varor och tjänster som redovisas i posten Varulager eller i en annan redovisad tillgång ingå i den ospecificerade skulden.

Semesterlöneskuld

Allmänt råd

17.10 Ett företag ska redovisa de anställdas intjänade men inte uttagna semesterdagar som semesterlöneskuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lagstadgade arbetsgivaravgifter ska ingå i semesterlöneskulden men däremot inte avgifter enligt avtal.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd.

Kommentar

De lagstadgade arbetsgivaravgifter som ska ingå i semesterlöneskulden är de avgifter som ska redovisas i skattedeklarationen.

Avgifter baserade på avtal eller särskild löneskatt på pensionsavgifter ska av förenklingsskäl inte ingå. Är procentsatserna för arbetsgivaravgifterna för utbetalningsåret kända ska dessa användas vid skuldreserveringen. I annat fall

får de procentsatser som gäller på balansdagen användas. Se exempel 17 b.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Särskilda regler för handelsbolag

Skatteskulder

Kommentar

Ett handelsbolag är inte ett skattesubjekt vad avser inkomstskatt och har därmed inte någon inkomstskatt att redovisa i posten Skatteskulder. Handelsbolaget kan däremot ha en skatteskuld som är hänförlig till fastighetsskatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader och avkastningsskatt.

Avsnitt VI – Noter

Kapitel 18 – Noter

Tillämpning

Lagtext

5 kap. 1 § ÅRL
Mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.
Ytterligare bestämmelser för mindre och större företag om upplysningar i noter finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.
Bestämmelser för mindre företag om upplysningar i noter finns dessutom i 3 kap. 5 §.
Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.1 Detta kapitel ska tillämpas på noter som ska lämnas i årsredovisningen.

Särskilda regler finns för
a) aktiebolag i punkt 18.22, och
b) stiftelser i punkt 18.23.
(BFNAR 2024:4)

Kommentar

Kapitlet innehåller regler om de upplysningar som ska lämnas i noter. Enligt punkt 3.2 ska noterna placeras efter balansräkningen.

För företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag finns dessutom regler om noter i kapitel 19.

Kapitlet anger de notupplysningar som ett företag ska lämna. Inget hindrar att

företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs.

Under rubrikerna Särskilda regler för ekonomiska föreningar och Särskilda regler för ideella föreningar finns endast kommentarer.

Grundläggande bestämmelser

Lagtext

5 kap. 3 § ÅRL

Om inte något annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.2 Noterna ska presenteras i följande ordning:
a) redovisningsprinciper,
b) noter till enskilda poster i enlighet med 5 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), och
c) övriga noter.

Kommentar

Noter som avser redovisningsprinciper och övriga noter behöver inte knytas till en viss post.

Redovisningsprinciper

Lagtext

5 kap. 4 § ÅRL

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.3 De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta
a) uppgift om att företaget tillämpar årsredovisningslagen och detta allmänna råd, samt
b) upplysningar enligt punkterna 18.4–18.7.

Kommentar

Genom upplysningen enligt punkt 18.3 a får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsredovisningen. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.”

Kravet på upplysning om tillämpade värderingsprinciper omfattar även följande upplysningar:

- grunderna för avskrivning, se 5 kap. 8 § andra stycket ÅRL och punkt 18.4,
- skälen för tillämpad avskrivningstid på goodwill, se 5 kap. 9 § ÅRL,
- tillämpad redovisningsmetod för tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris, se punkt 18.5,

- om företaget räknar in indirekta utgifter i värdet för pågående arbete för annans räkning, se punkt 18.6, och
- om företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor, se punkt 18.7.

Några ytterligare upplysningar om redovisningsprinciper än de ovan uppräknade behöver inte lämnas.

Exempel 18 a visar hur upplysningen om redovisningsprinciper kan utformas.

Avskrivning

Lagtext

5 kap. 8 § andra stycket ÅRL
– – –
Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.
Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL
Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.4 De upplysningar om grunderna för avskrivning av anläggningstillgångar som företaget ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningstid för varje post. Om företaget upprättar en balansräkning i förkortad form, ska upplysningarna lämnas för var och en av de enskilda poster som ingår i en sammanslagen post.

Ett företag som fördelar avskrivningen på annat sätt än linjärt ska lämna upplysning om hur avskrivningen fördelas.

Ett företag som skriver av en tillgång till restvärdet, se punkt 10.25 andra stycket, ska lämna upplysning om det.

Kommentar

Första stycket i punkten innebär t.ex. att företaget bara behöver lämna en enda upplysning avseende posten Maskiner och andra tekniska anläggningar även om posten består av flera olika maskiner och tekniska anläggningar.

Ett företag som upprättar en balansräkning i förkortad form slår samman vissa poster. Exempelvis får posten Maskiner och andra tekniska anläggningar och vissa andra poster slås samman till posten Materiella anläggningstillgångar. Upplysningarna om grunden för avskrivningarna ska dock lämnas för var och en av posterna, trots att de slagits samman till en enda post.

För goodwill ska även skälen till valet av avskrivningstid anges. Goodwill kan t.ex. uppkomma vid inkråmsförvärv.

Exempel 18 a visar hur upplysningen om avskrivningar kan utformas.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Allmänt råd

18.5 Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln.

Allmänt råd

18.6 Ett företag som tillämpar alternativregeln på tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris och har räknat in indirekta utgifter i värdet för pågående arbeten för annans räkning ska lämna upplysning om det.

Kommentar

Exempel 18 a och 6 e visar hur upplysningarna kan utformas.

Ett företag som tillämpar alternativregeln på uppdrag till fast pris ska även upplysa om storleken på nedlagda utgifter och fakturerat belopp, se punkt 18.12 och exempel 6 e.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

Allmänt råd

18.7 Ett företag som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska lämna upplysning om det.

Kommentar

Exempel 18 a och 12 a visar hur upplysningen kan utformas.

Avvikelser från de grundläggande redovisningsprinciperna

Lagtext

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

– – –Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.8 Upplysningar om avvikelser enligt 5 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) behöver inte lämnas.

Kommentar

Enligt punkt 2.1 får ett företag avvika från de grundläggande redovisningsprinciperna som anges i 2 kap. 4 § första stycket ÅRL endast när det anges i det allmänna rådet. Upplysningar om avvikelserna behöver inte lämnas.

Bristande jämförbarhet vid ändrade principer

Lagtext

3 kap. 5 § andra och fjärde styckena ÅRL

– – –

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det

sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.
– – –
Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

Kommentar

Ett företag som ändrat principerna för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet ska inte räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret, se punkt 2.5. Enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska ett mindre företag som inte räknar om jämförelsetalen lämna upplysning om den bristande jämförbarheten i not. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Från och med detta räkenskapsår nuvärdeberäknar företaget avsättningarna eftersom det ger en bättre redovisning. Föregående års avsättningar nuvärdeberäknades inte. Den ändrade principen innebär att avsättningarna redovisas till ett lägre belopp och har därmed gett en positiv resultateffekt innevarande år. Jämförelsetalen har inte räknats om.”

Noter till resultaträkningen

Nettoomsättning i resultaträkning i förkortad form

Lagtext

3 kap. 11 § ÅRL
Mindre företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.
Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl. Lag (2010:1515)

Allmänt råd

18.8A Uppgiften om nettoomsättning enligt 3 kap. 11 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas i not för innevarande och närmast föregående räkenskapsår. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

I det fall ett företag fått Bolagsverkets dispens från kravet att ange nettoomsättning, rekommenderar Bolagsverket att företaget i årsredovisningen hänvisar till datum för beslutet och beslutets ärendenummer.

Medelantalet anställda

Lagtext

5 kap. 20 § ÅRL
En upplysning ska lämnas om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.9 Medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden.

Exceptionella intäkter och kostnader

Lagtext

5 kap. 19 § ÅRL

Om ett företag har haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad. Lag (2015:813)

Kommentar

Exceptionella intäkter och kostnader är sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Ofta är de exceptionella både på grund av sin storlek och sin förekomst.

Intäkter och kostnader som är exceptionella i fråga om förekomst kan t.ex. vara intäkter och kostnader som uppkommer vid nedskrivning, omstrukturering eller en uppgörelse i en rättstvist.

Upplysningar ska lämnas om arten och storleken av varje typ av intäkt eller kostnad. Ett företag som skrivit ned två olika anläggningstillgångar lämnar upplysning om att det gjort nedskrivningar på anläggningstillgångar och anger det totala beloppet på nedskrivningarna. Ett företaget som både gjort nedskrivningar och haft kostnader till följd av en rättstvist lämnar upplysning om arten och storleken av nedskrivningarna respektive rättstvisten.

Exempel 18 b visar hur upplysningen kan utformas.

Noter till balansräkningen

Anläggningstillgångar

Lagtext

5 kap. 8 § första stycket ÅRL

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

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild upplysning om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.

– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.10 Upplysningen om tillgångarnas anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestå av uppgift om tillgångarnas ingående och utgående anskaffningsvärden. Om företaget upprättar en balansräkning i förkortad form, ska upplysningarna lämnas för var och en av de enskilda poster som ingår i en sammanslagen post.

Allmänt råd

18.11 Har tillgångar anskaffats med bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

Kommentar

Enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska en upplysning lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. I upplysningen ingår även tillgångar som är helt avskrivna förutsatt att de inte har utrangerats.

Ett företag som upprättar en balansräkning i förkortad form slår samman vissa poster. Exempelvis får posten Maskiner och andra tekniska anläggningar och vissa andra poster slås samman till posten Materiella anläggningstillgångar. Upplysningarna om grunden för avskrivningarna ska dock lämnas för var och en av posterna, trots att de slagits samman till en enda post.

Exempel 18 c visar hur upplysningen kan utformas som en tabell.

Har tillgångar anskaffats med bidrag ska uppgiften om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet ska således anges efter avdrag för bidraget.

Fordringar

Lagtext

5 kap. 18 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om lånet som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta. Lag (2015:813)

Kommentar

Ett företag som har lämnat lån till en styrelseledamot eller verkställande direktör ska lämna upplysningar om

- storleken av lämnade lån,
- huvudsakliga lånevillkor,

- räntesatser,
- under räkenskapsåret återbetalda belopp, och
- vilken anknytning personen har till företaget.

Enligt 5 kap. 18 § andra stycket sista meningen ÅRL ska upplysning lämnas om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det. Med avstått avses inte endast att företaget slutgiltigt och uttryckligen har eftergett fordran, utan även att företaget har underlåtit att kräva betalning.

Pågående arbete för annans räkning

Lagtext

5 kap. 5 § andra stycket ÅRL
– – –
Består avvikelsen i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.12 Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln, se punkterna 6.22 och 6.23, ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana pågående uppdrag lämna upplysning om
a) aktiverade nedlagda utgifter, och
b) fakturerat belopp.

Om aktiverade nedlagda utgifter är större än fakturerat belopp ska upplysning enligt första stycket lämnas till tillgångsposten Pågående arbete för annans räkning. Om aktiverade nedlagda utgifter är mindre än fakturerat belopp ska upplysning lämnas till skuldposten Pågående arbete för annans räkning.

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) lämnas upplysningen i stället till posterna Varulager m.m. respektive Kortfristiga skulder.

Uppskrivningsfond

Lagtext

5 kap. 11 § ÅRL
Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om
1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp. Lag (2015:813)

Kommentar

Upplysningen om uppskrivningsfonden ska lämnas i en tabell eller liknande uppställning. Exempel 18 d visar hur upplysningen kan utformas.

Upplysningen enligt 5 kap. 11 § 4 ÅRL avser de totala anläggningstillgångarnas värde.

Uppskrivning av fastigheter ökar bundet eget kapital och påverkar därför inte det beskattningsbara resultatet, varför upplysningen om hur belopp som satts av till uppskrivningsfonden har behandlats skattemässigt enligt 5 kap. 11 § 2 ÅRL inte behöver lämnas eftersom det framgår av upplysningen om redovisningsprinciper att det allmänna rådet tillämpas.

Långfristiga skulder

Lagtext

5 kap. 13 § ÅRL
Om ett företag har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Kommentar

Det är endast den del av en långfristig skuld som ska betalas senare än fem år efter balansdagen som behöver anges.

En checkräkningskredit som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen, se punkt 17.5 andra stycket. Den del som bedöms som långfristig ingår dock inte i upplysningsplikten om skuldposter som ska betalas senare än fem år efter balansdagen.

För att underlätta en kreditanalys kan företaget lämna upplysning om avtalad men ej utnyttjad checkräkningskredit.

Ställda säkerheter och eventualförpliktelser

Ställda säkerheter

Lagtext

5 kap. 14 § ÅRL
Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.13 De upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) om arten och formen för säkerheten är om säkerheten är en
a) företagsinteckning,
b) fastighetsinteckning,
c) tillgång med äganderättsförbehåll,
d) belånad fordran, eller
e) annan ställd säkerhet.

Allmänt råd

18.14 De upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) om omfattningen av säkerheterna är

a) för respektive slag av inteckning enligt punkt 18.13 a–b, inteckningens belopp, och
b) för respektive slag av säkerhet enligt punkt 18.13 c–e, tillgångens redovisade värde.

Kommentar

Bestämmelsen omfattar såväl panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder, avsättningar och eventualförpliktelser som säkerheter ställda till förmån för någon annan, t.ex. för någon annans skuld. Någon uppdelning mellan dem behöver inte göras.

Andra ställda säkerheter kan t.ex. vara värdet på kapitalförsäkringar eller andra tillgångar som ställts som säkerhet för pensionsåtaganden.

Den upplysning som ska lämnas beträffande omfattningen av säkerheterna är, när en tillgång är ställd som säkerhet, tillgångens redovisade värde. När säkerhet har ställts i form av en inteckning ska, för respektive slag av inteckning, upplysningen i stället avse de ställda säkerheternas belopp. Nedan visas vilket belopp som ska anges för respektive säkerhet.

Post	**Upplysning lämnas om**
Företagsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)
Fastighetsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde

Exempel 18 e visar hur upplysningen kan utformas.

Eventualförpliktelser

Lagtext

5 kap. 15 § ÅRL
Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.15 En eventualförpliktelse är ett *möjligt* åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler för vilket

a) ett utflöde av resurser förväntas endast om en eller flera andra händelser också inträffar,
b) det är osäkert om dessa framtida händelser kommer att inträffa, och
c) det ligger utanför företagets kontroll om händelserna kommer att inträffa.

En eventualförpliktelse är också ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler som inte har redovisats som skuld eller avsättning på grund av att
a) det *inte* är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, eller
b) en tillförlitlig uppskattning av beloppet *inte* kan göras.

En eventualförpliktelse är även ett informellt åtagande som uppfyller villkoren i första eller andra stycket.

Allmänt råd

18.16 En upplysning enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska alltid lämnas om företaget
a) har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller
b) är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Kommentar

Ett åtagande ska redovisas som skuld eller avsättning eller upplysas om som eventualförpliktelse. Skulder behandlas i kapitel 17 och avsättningar i kapitel 16. Är samtliga villkor för att redovisa en skuld, se punkt 17.2, eller avsättning, se punkt 16.2, inte uppfyllda ska företaget lämna upplysning om åtagandet som eventualförpliktelse.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är – åtagandet kan vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt.

Eventualförpliktelser är ett sammanfattande begrepp för garantier, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen.

Med garantier och ekonomiska åtaganden avses åtaganden som företaget självmant har åtagit sig. Ett företag kan exempelvis ha ställt ut garantier som det erfarenhetsmässigt vet normalt inte behöver infrias och därför inte redovisar som en avsättning eller skuld. Förekomsten av sådana garantier och summan av dem ska då i stället ingå i upplysningen om eventualförpliktelser.

Med eventuella förpliktelser avses åtaganden som företaget inte självmant har åtagit sig, exempelvis ett verksamhetsansvar enligt lag eller ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar. Det kan t.ex. vara nödvändigt att lämna upplysning om företagets möjliga ansvar vid miljöfarlig verksamhet eller det potentiella betalningsansvar företaget har med anledning av en pågående skadeståndstvist.

Företaget kan ha åtaganden till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, men det kan även ha informella förpliktelser. En informell förpliktelse är ett åtagande till följd av att företaget på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, och därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

Det är summan av företagets eventualförpliktelser som ska anges i upplysningen. Förpliktelsernas art och form behöver inte anges.

Allmänt råd

18.17 Det belopp som ska ingå i upplysningen är
a) för eventualförpliktelser enligt punkt 18.15, den bästa uppskattningen av åtagandet,
b) för eventualförpliktelser enligt punkt 18.16 a, värdet av åtagandet, och
c) för eventualförpliktelser enligt punkt 18.16 b, summan av det andra företagets skulder och avsättningar på balansdagen.

Allmänt råd

18.18 Eventualförpliktelser får inte nuvärdeberäknas.

Allmänt råd

18.19 Om företaget har en eventualförpliktelse som inte kan bestämmas till belopp ska upplysning lämnas om att det finns en eventualförpliktelse.

Säkerheter, åtaganden m.m. till förmån för styrelseledamot m.fl.

Lagtext

5 kap. 18 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om lånet som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget befattningshavaren har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta. Lag (2015:813)

Kommentar

Företag som ställt säkerhet eller garantier eller gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en styrelseledamot eller verkställande direktören ska lämna upplysning om

- arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden,
- beloppet av de lån som säkerheter ställts för, och

- vilken anknytning personen har till företaget.

Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster

Lagtext

3 kap. 4 § första stycket andra meningen ÅRL
– – – Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not. – – – Lag (2015:813)

Kommentar

Ett exempel på när upplysning ska lämnas är när ett banklån består av både en lång- och en kortfristig del och därför redovisas under både långfristiga och kortfristiga skulder i balansräkningen.

Även i det fall ett åtagande består av olika delar som redovisas som skuld respektive avsättning ska en upplysning lämnas.

Exempel 18 f visar hur upplysningen kan utformas.

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Lagtext

5 kap. 22 § ÅRL
Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska företaget lämna upplysningar om dessa. Upplysningarna ska omfatta arten och den ekonomiska effekten av händelserna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.20 Med sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses
a) beslutade viktiga förändringar i verksamheten,
b) för företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat, och
c) den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

Kommentar

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

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

Exempel på när företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet är att

fråga uppkommit om företaget ska gå i likvidation eller försättas i konkurs.

Upplysningarna om arten och den ekonomiska effekten av händelserna ska anges oavsett om effekten är positiv eller negativ.

Händelser som har inträffat efter räkenskapsårets utgång kan vara av det slaget att upplysning även behöver lämnas i förvaltningsberättelsen.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

Lagtext

5 kap. 17 § första stycket 1 ÅRL

Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och – – – Lag (2015:813).

Allmänt råd

18.21 Sådan uppgift som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 17 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska ange
a) vilket slags arrangemang det är fråga om, och
b) de kommersiella skäl som företaget har för att ägna sig åt arrangemanget.

Kommentar

För att upplysningsskyldigheten ska inträda krävs att arrangemangen i något ekonomiskt relevant avseende har påtagliga konsekvenser för företaget. Det krävs vidare att uppgifter om riskerna eller fördelarna med arrangemangen är nödvändiga för att bedöma företagets ställning. I vad mån så är fallet får bedömas främst med hänsyn till det ekonomiska värdet ställt i relation till omfattningen av företagets arrangemang i övrigt. Uppgifterna ska vara av sådan karaktär att de kan antas ha betydelse för en utomståendes möjligheter att fatta välgrundade beslut med avseende på företaget, t.ex. i samband med en investering.

Särskilda regler för aktiebolag

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Allmänt råd

18.22 I ett aktiebolag avses med sådana händelser av väsentlig betydelse för bolaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) även den omständigheten att bolaget har upprättat kontrollbalansräkning eller är skyldig att göra det.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Kommentar

Enligt punkt 18.20 a avses med händelser av väsentlig betydelse bl.a. beslutade viktiga förändringar i verksamheten. Exempel på viktiga förändringar i verksamheten är ingångna större avtal och större investeringar. För

bostadsrättsföreningar kan t.ex. stambyte vara en sådan större investering som det ska informeras om i förvaltningsberättelsen. Även större avgiftsändringar kan omfattas.

Särskilda regler för stiftelser

Utdelning

Allmänt råd

18.23 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.22 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Kommentar

Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 11. Ett ägarintresse i ett företag som inte är ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag är ett så kallat ägarintresse i övriga företag.

Eventualförpliktelser

Kommentar

Det förekommer att stiftelser gör utfästelser om anslag som ska betalas ut under flera år, t.ex. för finansiering av en professur eller återkommande symposier. Om utfästelsen gjorts beroende av att anslag ska utgå ur framtida avkastning, redovisas anslagen som kostnad i takt med att villkoret uppfylls. Upplysning ska lämnas om återstående utfäst belopp, se punkterna 18.15–18.19.

Särskilda regler för ideella föreningar

Medelantalet anställda

Kommentar

Enligt punkt 18.9 ska medelantalet anställda beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden. Av det allmänna rådet framgår att sådana anställda som under året uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken inte ska räknas med.

Allmänt råd

18.24 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Kapitel 19 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Tillämpning

Allmänt råd

19.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett företag redovisar andelar i ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Kapitlet ska också tillämpas på noter som ett företag som ingår i en koncern ska

lämna i årsredovisningen.

Särskilda regler finns för
a) aktiebolag i punkt 19.19,
b) ekonomiska föreningar i punkt 19.20,
c) handelsbolag i punkt 19.21, och
d) stiftelser i punkt 19.22.

Kommentar

Kapitlet behandlar hur ett företags innehav av andelar i koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag ska värderas, när resultateffekter till följd av innehavet ska redovisas samt vilka upplysningar som ska lämnas.

Fordringar på och skulder till koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt reglerna i kapitel 11, 13 och 17.

I resultaträkningsuppställningen och balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i vilka poster.

Kapitlet behandlar inte ägarintressen i övriga företag, se kapitel 11.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en koncern?

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

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

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

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

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

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.
Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. Lag (1999:1112)

Kommentar

Begreppen moderföretag, dotterföretag och koncernföretag definieras i 1 kap. 4 § ÅRL. Med *moderföretag* avses ett företag som har ett sådant bestämmande inflytande över en annan juridisk person som beskrivs i nämnda paragraf. Med *dotterföretag* avses ett företag i vilket ett moderföretag direkt eller via andra dotterföretag har ett bestämmande inflytande. Med *koncernföretag* avses moderföretag och dotterföretag som ingår i samma koncern, dvs. även ”systerföretag” till dotterföretag.

Dotterföretag kan både vara direkt och indirekt ägda. Ett indirekt ägt dotterföretag, även kallat dotterdotterföretag, är ett företag över vilket ett av moderföretaget direkt ägt dotterföretag ensamt eller tillsammans med andra koncernföretag har ett bestämmande inflytande. Intresseföretag är inte koncernföretag.

Vad är ett intresseföretag?

Lagtext

1 kap. 5 § ÅRL
Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.
Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna. Lag (2015:813)

Lagtext

1 kap. 4 a § ÅRL
Med ägarintresse avses i denna lag ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna. Lag (2015:813)

Kommentar

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

Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL. Innehar ett företaget minst 20 procent av kapitalet i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening anses innehavet utgöra ett ägarintresse, om inte annat framgår av omständigheterna. Behållningen på delägarnas kapitalkonton i ett handelsbolag kan inte ligga till

grund för prövningen av vem som enligt presumtionsregeln har ett ägarintresse i handelsbolaget. Däremot kan ett innehav i ett handelsbolag vara ett ägarintresse på grund av att avsikten med innehavet är att främja verksamheten i ägarföretaget.

Gemensamma regler för bestämning av koncernföretag och intresseföretag

Lagtext

1 kap. 6 § ÅRL

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning. Lag (1999:1112)

Kommentar

Vid en prövning om ett koncern- eller intresseföretagsförhållande föreligger, ska enligt 1 kap. 6 § ÅRL i vissa fall bortses från eller hänsyn tas till rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för annans räkning. Rättigheterna ska anses tillkomma den juridiska eller fysiska person för vilkens räkning personen handlar. Att handla i eget namn men för annans räkning omfattar, förutom rena bulvanskap, de fall när den som röstar innehar aktierna eller andelarna som säkerhet och utövar rösträtten etc. enligt mottagna instruktioner.

Vid prövningen ska det totala antalet röster i det ägda företaget minskas med det antal röster som motsvarar de andelar som det ägda företaget äger i sig självt eller som ägs av dess dotterföretag. Andelar i dotterföretag eller intresseföretag som innehas av någon som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets räkning, ska undantas vid beräkningen.

Vad är ett gemensamt styrt företag?

Lagtext

1 kap. 5 a § ÅRL

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. Lag (2015:813)

Kommentar

Definitionen tar sikte på situationen att två eller flera parter sluter ett avtal som innebär att verksamheten i ett annat företag ska styras gemensamt. Ett gemensamt bestämmande inflytande föreligger när styrningen av det samägda företaget kräver samtycke från samtliga parter som utövar inflytande över företaget.

Bestämmelserna i detta kapitel tillämpas om företaget äger andelar i det gemensamt styrda företaget.

Vilka moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning?

Lagtext

7 kap. 3 § ÅRL

Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning. Lag (2009:34)

Kommentar

Vad som är en mindre koncern framgår av 1 kap. 3 § ÅRL, se kapitel 1.

Moderföretag som frivilligt väljer att upprätta en koncernredovisning får inte tillämpa det allmänna rådet, se punkt 1.1.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

Allmänt råd

19.2 Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är normalt anläggningstillgångar. Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är omsättningstillgångar endast om det vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år.

Kommentar

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är normalt en finansiell anläggningstillgång. Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag ska redovisas som en omsättningstillgång under rubriken Kortfristiga placeringar endast om det redan vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år.

Allmänt råd

19.3 Andelar i intresseföretag är anläggningstillgångar.

Kommentar

Andelar i ett intresseföretag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse, se 1 kap. 4 a § ÅRL.

Anskaffningsvärde och redovisat värde

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – Lag (2015:813)

Kommentar

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

Ett exempel på utgifter direkt hänförliga till förvärvet är externa arvoden som har ett direkt samband med köpet.

Vid förvärv av andelar i handelsbolag, är utgångspunkten insats eller köpeskilling.

Allmänt råd

19.4 Erhållen emissionsinsats på andel i koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrt företag ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

19.5 Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen är upprättad, får tillskottet redovisas på balansdagen.

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (BFNAR 2021:4)

Kommentar

Årsredovisningen är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under den.

I samband med att aktieägartillskott lämnas kan en nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Erhållna aktieägartillskott i aktiebolag ska redovisas som fritt eget kapital, se punkt 15.5.

Allmänt råd

19.6 Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. Ett negativt värde ska redovisas som en skuld till handelsbolaget.

Kommentar

Ett företag som är delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat. Resultatet framgår av företagets inkomstdeklaration.

Nedskrivning

Lagtext

4 kap. 5 § första, andra och fjärde styckena ÅRL

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

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

– – –

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.7 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett

värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska anläggningstillgångar skrivas ned om värdenedgången kan antas vara bestående. För andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag som är anläggningstillgång och andelar i intresseföretag kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Allmänt råd

19.8 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

Kommentar

Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

Allmänt råd

19.9 Andelar i ett koncernföretag och ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.

Återföring av nedskrivning

Lagtext

4 kap. 5 § tredje stycket första meningen och fjärde stycket ÅRL

– – –

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

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.10 En nedskrivning ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen.

Kommentar

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen på 35 000 kronor återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får endast 25 000 kronor återföras. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första och tredje styckena ÅRL

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

– – –

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

– – – Lag (2011:1554)

Allmänt råd

19.11 Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är omsättningstillgång beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.

Kommentar

Innehar företaget andelar i koncernföretag eller gemensamt styrda företag som företaget redan vid anskaffningstillfället beslutat sälja vidare ska dessa, liksom andra omsättningstillgångar, redovisas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Kortfristiga fordringar på koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt punkterna 13.4–13.6 och skulder till koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt reglerna i kapitel 17. Av balansräkningsuppställningen i punkt 4.7 framgår att dessa fordringar och skulder ska redovisas i egna poster.

När sker redovisning i resultaträkningen?

Kommentar

Av punkt 9.4 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när

risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.

Realisationsvinster och realisationsförluster vid försäljning av andelar i koncern- och intresseföretag och gemensamt styrda företag beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet på de sålda andelarna och direkta försäljningskostnader, se punkt 8.4.

Allmänt råd

19.12 Vinstutdelning på andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska redovisas som intäkt. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Ett moderföretag, som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa vinstutdelning som intäkt när andelsägarens rätt att få utdelningen bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Kommentar

Enligt andra stycket i punkten har ett moderföretag möjlighet att redovisa så kallad anteciperad utdelning. Anteciperingen som sådan har inte någon civilrättslig verkan.

Allmänt råd

19.13 Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

19.14 Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

Kommentar

Bestämmelser om koncernbidrag finns i 35 kap. IL. Av kapitel 4 i det allmänna rådet framgår att koncernbidrag ska redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen.

Noter

Noter till resultaträkningen

Allmänt råd

19.15 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag. Upplysningen ska lämnas för innevarande och närmast föregående räkenskapsår. (BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

19.16 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång. Upplysningen ska lämnas för innevarande och närmast föregående räkenskapsår. (BFNAR 2017:7)

Allmänt råd

19.17 Upplysning ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag. Upplysningen ska lämnas för innevarande och närmast föregående räkenskapsår. (BFNAR 2017:7)

Kommentar

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i bilaga 2 till ÅRL ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag.

Sammanställning över tilläggsupplysningar som ska lämnas till olika poster i resultaträkningen:

Post	**Tilläggsupplysning**
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	Summan av totala ränteintäkter och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från långfristiga fordringar på koncernföretag
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	Summan av totala ränteintäkter, liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från kortfristiga fordringar på koncernföretag och realisationsresultat från försäljning av andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång
Räntekostnader och liknande resultatposter	Summan av totala räntekostnader och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från skulder till koncernföretag

Noter till balansräkningen

Lagtext

5 kap. 16 § ÅRL

Om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämna särskilda upplysningar om detta. Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.18 De särskilda upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 16 § årsredovisningslagen (1995:1554) om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, får lämnas som en totalsumma för respektive slag av säkerhet enligt punkt 18.13 samt för åtagandena.

Kommentar

De särskilda upplysningarna om säkerheter eller åtaganden som gäller ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger ska lämnas på samma sätt som upplysningarna om säkerheter

och åtaganden enligt 5 kap. 14 och 15 §§ ÅRL. Säkerheter ska anges till omfattning, art och form och åtaganden till ett totalbelopp, se punkterna 18.13–18.19.

Punkt 19.18 innebär att företaget endast behöver lämna upplysning om det totala beloppet för åtaganden till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag. Någon separat upplysning om åtaganden till förmån för koncernföretag respektive t.ex. intresseföretag behöver inte lämnas. Motsvarande gäller för respektive slag av säkerhet enligt punkt 18.13.

Exempel 18 e visar hur upplysningen kan utformas.

Upplysning om moderföretag

Lagtext

5 kap. 21 § ÅRL
Ett företag som är dotterföretag ska lämna upplysningar om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. Lag (2015:813)

Särskilda regler för aktiebolag

Uppskrivning

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL
Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.19 Aktiebolag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar

Eftersom det allmänna rådet bygger bl.a. på försiktighetsprincipen och förenkling får aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2.

Särskilda regler för ekonomiska föreningar

Uppskrivning

Lagtext

4 kap. 6 § första stycket ÅRL
Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske

endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.
– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.20 Ekonomiska föreningar som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kommentar

Eftersom det allmänna rådet bygger bl.a. på försiktighetsprincipen och förenkling får ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2.

Särskilda regler för handelsbolag

Nedskrivning

Allmänt råd

19.21 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång i ett handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar

Punkten gäller bara handelsbolag med enbart fysiska delägare. Handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare ska tillämpa punkt 19.8.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

Särskilda regler för stiftelser

Utdelning

Allmänt råd

19.22 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.22 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från koncernföretag respektive intresseföretag och gemensamt styrda företag.

Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

Kapitel 20 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

Tillämpning

Allmänt råd

20.1 Detta kapitel behandlar vad som särskilt gäller första gången ett företag som tillämpat annan normgivning upprättar årsredovisning enligt detta allmänna råd.

Särskilda regler finns för
a) handelsbolag i punkt 20.13, och
b) filialer i punkt 20.17.
(BFNAR 2024:4)

Kommentar

Det kan finnas skillnader mellan de redovisningsnormer som ett företag tidigare har tillämpat och reglerna i det allmänna rådet. I detta kapitel behandlas vad som gäller första gången ett företag, som tidigare tillämpat annan normgivning, upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet, dvs. övergångsfrågor.

För ett nystartat företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet gäller inte reglerna i kapitlet. Ett sådant företag tillämpar direkt reglerna i övriga kapitel.

De skattemässiga justeringar som kan bli aktuella till följd av de korrigeringar som ska göras mot ingående eget kapital anges under skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen för det första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpats.

Korrigeringar i ingående balans

Kommentar

Vissa av skillnaderna ska korrigeras mot ingående eget kapital, se punkterna 20.2–20.4. Föregående räkenskapsårs fastställda utgående balans är räkenskapsårets ingående balans. Korrigeringarna bokförs som en bokföringspost och följden blir en korrigerad ingående balans.

Tillgångar, skulder och avsättningar som inte får redovisas

Allmänt råd

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

Tillgång/Skuld/ Avsättning	**Korrigeringsbelopp**	**Post i ingående eget kapital**
Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång	Tillgångens ingående redovisade värde	Fond för utvecklingsutgifter Balanserat resultat, till den del fonden för utvecklingsutgifter inte täcker korrigeringen för kvarvarande redovisat värde eller i det fall det inte finns någon fond för utvecklingsutgifter
Materiell anläggnings-tillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Skuld till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Skuldens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Uppskjuten skatte-fordran	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Uppskjuten skatteskuld till följd av att en anläggningstillgång tidigare har skrivits upp	Avsättningens ingående redovisade värde	Uppskrivningsfond
Uppskjuten skatteskuld i andra fall än ovan	Avsättningens ingående redovisade värde	Balanserat resultat

Handelsbolag och filialer ska i stället redovisa korrigeringarna enligt första stycket på följande sätt:

a) Handelsbolag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

b) Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

Vissa tillgångar, skulder och avsättningar får inte redovisas enligt det allmänna rådet. Ett företag som har sådana i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret ska korrigera detta genom att bokföra de redovisade värdena mot ingående eget kapital.

Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet får enligt punkt 10.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång. Tillgångens ingående redovisade värde ska bokföras mot posten Fond för utvecklingsutgifter och/eller Balanserat resultat. I handelsbolag och filialer ska det redovisade värdet bokföras enligt andra stycket i punkt 20.2. Fond för utvecklingsutgifter kan endast förekomma i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Leasingavtal som redovisats som finansiell leasing hos leasetagaren

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska enligt punkt 9.2 endast redovisa tillgångar som det äger. Det redovisade värdet på en materiell anläggningstillgång som redovisats som tillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.2. Även skulden som hör till avtalet ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.2.

Uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska inte redovisa uppskjuten skatt, se punkterna 11.5, 13.3 och 16.4. Respektive redovisat värde ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.2. I det fall den uppskjutna skatteskulden härrör från att en anläggningstillgång skrivits upp bokförs den uppskjutna skatteskuldens redovisade värde mot uppskrivningsfond.

Tillgångar, skulder och avsättningar som tidigare inte har redovisats

Allmänt råd

20.3 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret inte har redovisat en tillgång, skuld eller avsättning som skulle ha redovisats enligt detta allmänna råd, ska redovisa följande korrigering mot ingående eget kapital.

Tillgång/Skuld/ Avsättning	**Korrigeringsbelopp**	**Post i ingående eget kapital**
Finansiell anläggningstillgång	Tillgångens värde beräknat enligt kapitel 11	Balanserat resultat
Åtagande	Avsättningens värde beräknat enligt kapitel 16	Balanserat resultat

Handelsbolag och filialer ska i stället redovisa korrigeringarna enligt första stycket på följande sätt:

a) Handelsbolag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
b) Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

Ett företag kan ha en tillgång eller ett åtagande som enligt reglerna i kapitel 11 respektive 16 ska redovisas men som tidigare inte redovisats i balansräkningen. Det vanligaste exemplet är åtaganden för pensioner som har redovisats som eventualförpliktelse.

Det värde den finansiella tillgången skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 11 hade tillämpats ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.3.

Det värde avsättningen skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 16 hade tillämpats ska bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.3.

Avsättning för pensionsåtaganden redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Andra avsättningar, t.ex. avsättning för särskild löneskatt om den särskilda löneskatten ska betalas först i samband med att pensionen betalas ut, redovisas i posten Övriga avsättningar.

Uppskrivna tillgångar samt värdering till verkligt värde

Allmänt råd

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

Tillgång/Skuld	**Korrigeringsbelopp**	**Post i ingående eget kapital**
Andra uppskrivna anläggningstillgångar än byggnad och mark	Kvarvarande uppskrivning	Uppskrivningsfond, till den del den avser den uppskrivna tillgången Balanserat resultat, till den del uppskrivnings-fonden inte täcker korrigeringen för kvarvarande uppskrivning
Finansiella instrument värderade till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554)	Skillnaden mellan verkligt värde och värde enligt kapitel 11, 14 respektive 17	Balanserat resultat eller i förekommande fall Fond för verkligt värde

Handelsbolag och filialer ska i stället redovisa korrigeringarna enligt första stycket på följande sätt:

a) Handelsbolag ska redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.
b) Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

(BFNAR 2024:4)

Kommentar

Andra uppskrivna anläggningstillgångar än byggnad och mark

Enligt ÅRL är det endast aktiebolag och ekonomiska föreningar som får skriva upp tillgångar. Aktiebolag och ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rådet får endast skriva upp byggnader och mark, se punkterna 10.40, 10.42, 11.24 och 11.25. Har andra anläggningstillgångar skrivits upp ska den kvarvarande uppskrivningen bokföras mot den del av uppskrivningsfonden som hör till den uppskrivna tillgången. Täcker inte uppskrivningsfonden korrigeringen ska resterande del bokföras mot posten Balanserat resultat.

Finansiella instrument värderade till verkligt värde

Enligt punkterna 11.7 och 14.4 får ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella instrument till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL. Med tillgångar som är värderade till verkligt värde avses inte uppskrivna tillgångar. Har finansiella instrument värderats till verkligt värde ska skillnaden mellan det verkliga värdet och värdet enligt kapitel 11, 14 respektive 17 bokföras mot posten Balanserat resultat eller enligt andra stycket i punkt 20.4 eller, i förekommande fall, mot fonden för verkligt värde.

Ingen korrigering i ingående balans

Allmänt råd

20.5 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar värderade enligt nedan, ska inte redovisa några korrigeringar:

a) egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärden inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 10.15,
b) byggnad och mark som tidigare har skrivits upp, eller
c) varulager med anskaffningsvärden som inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 12.12.

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

Allmänt råd

20.6 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i punkterna 20.2–20.5, ska inte redovisa några korrigeringar för dessa. Sådana tillgångar, skulder eller avsättningar ska värderas enligt reglerna i detta allmänna råd.

Kommentar

Utöver de skillnader som tas upp i punkterna 20.2–20.4 kan det finnas ytterligare skillnader. Någon korrigering av dessa skillnader ska inte göras vid övergången.

Punkt 20.5 behandlar tillgångar i vilkas värde det ingår utgifter eller sådana uppskrivningar som inte är möjliga enligt det allmänna rådet. Av förenklingsskäl ska ingen korrigering göras, vare sig i ingående eller utgående balans. Anskaffningsvärdena respektive de uppskrivna värdena är även fortsättningsvis grund för värderingen av tillgångarna. Detta gäller endast sådana tillgångar som har anskaffats tidigare räkenskapsår.

Punkt 20.6 innebär att tillgångar som tidigare har aktiverats och som omfattas av punkten utgör tillgångar som får redovisas även efter övergången till det allmänna rådet. Den ingående balansen det första räkenskapsåret det allmänna rådet tillämpas motsvarar således den utgående balansen för det sista året då äldre normgivning tillämpades. Det gäller t.ex. tillkommande utgifter som har aktiverats som en tillgång med stöd av äldre normgivning, antingen som en

separat avskrivningsenhet eller som del av anskaffningsvärdet för t.ex. en byggnad. Tillgångar som aktiverats som en separat avskrivningsenhet skrivs även fortsättningsvis av med separat avskrivningsplan.

För tillgångar och skulder som värderas om varje år, t.ex. förutbetalda intäkter och kostnader och avsättningar, blir följden av punkt 20.6 att skillnader mellan värderingen i föregående räkenskapsårs utgående balans och värdering enligt det allmänna rådet får effekt på räkenskapsårets resultat.

Jämförelsetal

Balansräkning, resultaträkning och noter

Lagtext

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

– – – Lag (2015:813)

Allmänt råd

20.7 Ett företag, som det närmast föregående räkenskapsåret har en uppställningsform för resultaträkningen och balansräkningen som stämmer överens med detta allmänna råd och som inte ska redovisa korrigering enligt punkterna 20.2–20.4, ska lämna jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.10 på sätt som anges i samma punkt.

Allmänt råd

20.8 Andra företag än de som omfattas av punkt 20.7 behöver inte räkna om jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.10.

Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen.

Väljer företaget att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.10.

Kommentar

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska upprätta en kostnadsslagsindelad resultaträkning enligt reglerna i det allmänna rådet. De företag som vill fortsätta använda funktionsindelad resultaträkning kan därför inte upprätta årsredovisningen enligt det allmänna rådet. Företag som tidigare har upprättat en annan kostnadsslagsindelad resultaträkning än som följer av det allmänna rådet eller en funktionsindelad resultaträkning kan övergå till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet.

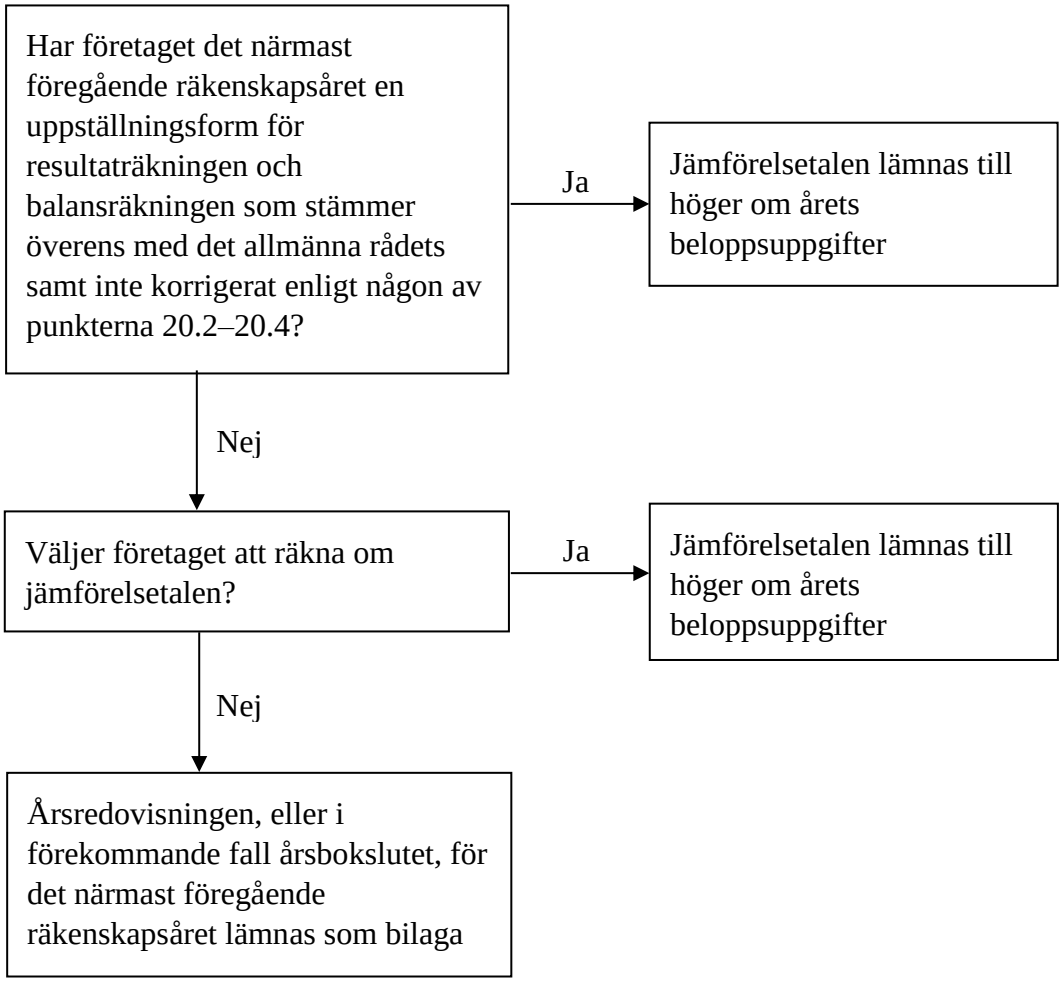
Enligt 3 kap. 5 § ÅRL ska jämförelsetal för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas till beloppsuppgifter i balansräkningen och resultaträkningen, se kapitel 3.

Ett företag, som det närmast föregående räkenskapsåret har tillämpat en uppställningsform för resultaträkningen eller balansräkningen som stämmer överens med det allmänna rådets och som inte heller redovisat någon korrigering i ingående eget kapital enligt punkterna 20.2–20.4, ska lämna jämförelsetalen på sätt som anges i punkt 3.10, dvs. till höger om årets beloppsuppgifter, se punkt 20.7.

Enligt punkt 20.8 behöver av förenklingsskäl andra företag än de som anges i föregående stycke inte räkna om jämförelsetalen. Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen, eller årsbokslutet om ett sådant upprättades, för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen. Väljer företaget att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.10, dvs. till höger om årets beloppsuppgifter.

För företag som inte räknar om jämförelsetalen finns ett notkrav i 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL, se punkt 20.10.

Nedan finns ett schema över de sätt jämförelsetalen kan lämnas första räkenskapsåret årsredovisning upprättas enligt det allmänna rådet.



Förvaltningsberättelsen

Flerårsöversikt

Allmänt råd

20.9 De uppgifter som ska lämnas i förvaltningsberättelsen enligt punkt 5.5 första stycket, 5.14 första stycket, 5.17 första stycket eller 5.18 första stycket och som avser tidigare räkenskapsår behöver inte räknas om.

Kommentar

Förvaltningsberättelsen ska enligt 6 kap. 1 § ÅRL innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. För att uppfylla detta krav ska företaget enligt punkt 5.5 första stycket för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om nettoomsättning, resultat efter finansiella poster och soliditet.

De nyckeltal som ska lämnas enligt punkt 5.5, 5.14, 5.17 eller 5.18 och som avser räkenskapsår innan företaget har börjat tillämpa det allmänna rådet behöver inte räknas om.

Förändringar i eget kapital

Kommentar

Av 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL följer att andra företag än handelsbolag ska specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning i förvaltningsberättelsen. Det innebär att förändringar i eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 ska anges i specifikationen av förändringar i eget kapital. Korrigeringarna får anges på en gemensam rad i specifikationen.

Bestämmelsen i 6 kap. 2 § ÅRL gäller inte filialer. Hur handelsbolag och filialer ska specificera förändringar i eget kapital till följd av korrigeringarna framgår av punkterna 20.13 och 20.17.

Noter

Redovisningsprinciper

Allmänt råd

20.10 Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.

Ett företag som lämnar årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska, utöver det som anges i första stycket, upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredovisningen eller årsbokslutet för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Kommentar

Enligt 5 kap. 4 § ÅRL ska ett företag ange principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Genom att lämna upplysning om att årsredovisningslagen och det allmänna rådet tillämpas får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som företaget

tillämpat vid upprättandet av årsredovisningen, se punkt 18.3 a.

Av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL följer att mindre företag bl.a. inte behöver räkna om jämförelsetalen för det närmast föregående räkenskapsåret under förutsättning att de upplyser om den bristande jämförbarheten. Övergången till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet kan innebära att det blir en bristande jämförbarhet mellan det första räkenskapsåret och det närmast föregående. Detta kan gälla både i de fall jämförelsetalen har räknats om och i de fall de inte har räknats om eftersom det i vissa fall inte ska redovisas några korrigeringar, se punkt 20.6. Viss påverkan på resultatet kan därför förekomma det första räkenskapsåret som årsredovisningen upprättas enligt det allmänna rådet. Därför ska det upplysas om den bristande jämförbarheten första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpas.

Företaget ska därför, första räkenskapsåret som årsredovisningen upprättas enligt det allmänna rådet, ange att det allmänna rådet tillämpas första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.

Ett företag som lämnar årsredovisningen, eller årsbokslutet om ett sådant upprättades, för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska, utöver de uppgifter som anges ovan, även upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, lämnas som bilaga.

För företag som lämnar jämförelsetalen till höger, se punkt 20.7 och punkt 20.8 första och tredje styckena, kan upplysningen som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL och punkt 18.3 a t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.”

För företag som lämnar årsredovisningen, eller i förekommande fall årsbokslutet, för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga, se punkt 20.8 första och andra styckena, kan den upplysning som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket och punkt 18.3 a t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen/årsbokslutet för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.”

Allmänt råd 20.11 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Allmänt råd 20.12 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Särskilda regler för handelsbolag

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

Allmänt råd 20.13 Ett handelsbolag ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Allmänt råd 20.14 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Allmänt råd 20.15 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Allmänt råd 20.16 Har upphävts. (BFNAR 2024:4)

Särskilda regler för filialer

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

Allmänt råd 20.17 En filial ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 20.2–20.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Exempel – Korrigeringar i ett aktiebolag

Förutsättningar Ett aktiebolag avser att börja tillämpa det allmänna rådet vid upprättandet av årsredovisningen för år 2.

I den utgående balansen för år 1 har bolaget redovisat följande:

Egenupparbetad immateriell tillgång (utveckling)	40 000
Fond för utvecklingsutgifter	40 000
Kvarvarande uppskrivning av maskin	50 000
Kvarvarande uppskrivning av byggnad	100 000
Kvarvarande uppskrivningsfond maskin	30 000
Kvarvarande uppskrivningsfond byggnad	72 000
Uppskjuten skatteskuld (uppskrivning av	

byggnad)	28 000

Finansiella anläggningstillgångar med anskaffningsvärde 30 000 värderade till verkligt värde 45 000

Anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång inkluderar aktiverad ränta med 10 000

Aktiekapital	600 000
Balanserat resultat	460 000
Årets resultat (år 1)	300 000
Årets resultat (år 2)	400 000

Bolaget väljer att inte räkna om jämförelsetalen för år 1.

Tänk så här

Enligt punkt 20.2 ska det redovisade värdet på den egenupparbetade immateriella anläggningstillgången bokas bort mot fonden för utvecklingsutgifter.

Vad gäller uppskrivningar är det, enligt punkt 20.4, endast uppskrivning av andra anläggningstillgångar än byggnader och mark som ska bokas bort. I första hand ska ombokningen ske mot uppskrivningsfonden. Resten bokas bort mot balanserat resultat.

Enligt punkt 20.2 hanteras uppskjuten skatteskuld på motsvarande sätt.

För en finansiell anläggningstillgång bokas, enligt punkt 20.4, skillnaden mellan verkligt värde och det värde som ska redovisas enligt kapitel 11 mot balanserat resultat.

Enligt punkt 20.5 behöver ingen justering ske för den ränta som aktiverats i anskaffningsvärdet för den egentillverkade materiella anläggningstillgången.

Eftersom bolaget har valt att inte räkna om jämförelsetalen för år 1 lämnas årsredovisningen för år 1 som bilaga, se punkt 20.8 andra stycket.

Företaget väljer att redovisa varje justering på egen rad i specifikationen av förändringar i eget kapital.

Redovisa så här i årsredovisningen

I balansräkningen försvinner posterna Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten, Fond för utvecklingsutgifter och Uppskjuten skatteskuld. Maskiner och finansiella anläggningstillgångar värderas om.

Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper
Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Specifikation i förvaltningsberättelsen av förändringar i eget kapital

	Aktie-kapital	**Upp-skriv-nings-fond**	**Fond för utveck-lingsut-gifter**	**Balan-serat resultat**	**Årets resultat**	**Totalt**
Belopp vid årets ingång enligt fastställd balansräkning	600 000	102 000	40 000	460 000	300 000	1 502 000
Korrigeringar vid övergång till BFNAR 2016:10						
Egen-upparbetad immateriell tillgång			-40 000			-40 000
Upp-skrivning av maskin		-30 000		-20 000		-50 000
Uppskjuten skatteskuld		+28 000				+28 000
Verkligt värde finansiell anläggnings-tillgång				-15 000		-15 000
Korrigerat belopp vid årets ingång	600 000	100 000	0	425 000	300 000	1 425 000
Resultat-disposition						

enligt bolags-stämman:						
Balanseras i ny räkning				300 000	-300 000	
Årets resultat					400 000	400 000
Belopp vid årets utgång	600 000	100 000	0	725 000	400 000	1 825 000

Referenser

Punkterna 20.2, 20.4, 20.5 och 20.10. 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Exempel – Korrigeringar av ett åtagande om pension i ett handelsbolag

Förutsättningar

Ett handelsbolag avser att börja tillämpa det allmänna rådet vid upprättandet av årsredovisningen för år 2.

I årsredovisningen för år 1 lämnade bolaget bl.a. upplysning om en eventualförpliktelse i form av ett åtagande om pension om 75 000 kr.

Bolaget väljer att inte räkna om jämförelsetalen för år 1.

Tänk så här

Enligt punkten 20.3 ska ett åtagande som inte redovisats som avsättning bokas upp mot eget kapital.

Eftersom bolaget har valt att inte räkna om jämförelsetalen för år 1 lämnas årsredovisningen för år 1 som bilaga, se punkt 20.8 andra stycket.

Redovisa så här i årsredovisningen

Upplysningen om eventualförpliktelsen ska inte längre lämnas. Under eget kapital i **balansräkningen** redovisar bolaget följande poster:

Eget kapital vid räkenskapsårets början	500 000
Korrigeringar vid övergång till BFNAR 2016:10	
Avsättningar för pensioner	-75 000
Insättningar eller uttag under året	-250 000
Årets resultat	+250 000
Eget kapital vid räkenskapsårets slut	**425 000**

Tilläggsupplysningar om redovisningsprinciper
Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, vilket innebär en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret, Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Referenser Punkterna 20.3, 20.10 och 20.13

Avsnitt IX – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys

Kapitel 21 – Frivilligt upprättad kassaflödesanalys

Tillämpning

Lagtext

2 kap. 1 § ÅRL
En årsredovisning ska bestå av
1. en balansräkning.
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för ett större företag eller en bostadsrättsförening ska det även ingå en kassaflödesanalys.
Lag (2022:1028)

Allmänt råd 21.1 Detta kapitel ska tillämpas när en kassaflödesanalys upprättas.

Särskilda regler finns för
a) stiftelser i punkterna 21.17 och 21.18, och
b) ideella föreningar i punkterna 21.19 och 21.20.

Kommentar Enligt 2 kap. 1 § ÅRL är det endast för ett större företag eller en bostadsrättsförening som en kassaflödesanalys ska ingå i årsredovisningen. Andra företag får frivilligt upprätta en kassaflödesanalys.

Kapitlet beskriver vilken information som ska finnas i en kassaflödesanalys och hur informationen ska presenteras. Sist i kapitlet finns ett exempel på hur en kassaflödesanalys kan utformas.

Kassaflödesanalysens placering i årsredovisningen

Allmänt råd 21.2 Kassaflödesanalysen ska placeras mellan balansräkningen och noterna i årsredovisningen.

Kommentar Om företaget upprättar en kassaflödesanalys kommer årsredovisningens olika delar att presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys och noter.

Grundläggande bestämmelser

Lagtext

6 kap. 5 § ÅRL
I kassaflödesanalysen ska företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas.
Lag (2014:542)

Allmänt råd

21.3 En kassaflödesanalys innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av företagets likvida medel. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamhet.

Allmänt råd

21.4 Kassaflöden är in- och utflöden av likvida medel.

Allmänt råd

21.5 Med likvida medel avses i detta kapitel
a) kassamedel,
b) disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
c) kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Företagets andel av medel på ett koncernkonto får anses som likvida medel.

Kommentar

Kassamedel är sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar.

Likvida medel innehas främst i syfte att tas i anspråk för att fullgöra kortfristiga åtaganden och inte för investeringar eller andra syften. En placering kan därför normalt klassificeras som likvida medel endast när den har en kort löptid räknat från anskaffningstidpunkten, vanligen tre månader eller kortare.

Vad gäller checkräkningskredit hänförs en utnyttjad checkräkningskredit, i likhet med lån, normalt till finansieringsverksamheten. En outnyttjad checkräkningskredit är inte likvida medel.

Allmänt råd

21.6 Löpande verksamhet utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.

Kommentar

Kassaflödena från den löpande verksamheten är vanligen ett resultat av transaktioner och händelser som påverkar företagets resultat. Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till den löpande verksamheten:

- inbetalningar som avser sålda varor och utförda tjänster,
- inbetalningar som avser royaltyer, arvoden, provisioner och övriga intäkter,
- utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster,
- utbetalningar som avser löner och andra personalutgifter,

- utbetalningar och återbetalningar som avser inkomstskatter som inte särskilt kan identifieras som hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamheten,
- in- och utbetalningar som avser investeringar, lån och andra kontrakt som innehas för handel och som kan jämföras med lagerposter som förvärvats i avsikt att säljas vidare, och
- inbetalningar som avser medlemsavgifter, gåvor och bidrag.

Vissa transaktioner, t.ex. försäljning av anläggningstillgångar, kan visserligen ge upphov till en vinst eller förlust som påverkar företagets resultat, men kassaflöden från sådana transaktioner ska hänföras till investeringsverksamheten.

Allmänt råd

21.7 Investeringsverksamhet utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet likvida medel.

Kommentar

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till investeringsverksamheten:

- utbetalningar för förvärv av materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- inbetalningar från försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- utbetalningar som avser investeringar i aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag (utom utbetalningar för sådana instrument som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel),
- inbetalningar som avser avyttrade aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag (om inte inbetalningen avser en placering som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel),
- utbetalningar av förskott och lån till utomstående,
- inbetalningar från utomstående av lån och förskott,
- utbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten, och
- inbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.

Redovisas ett terminskontrakt som en säkring, se kapitel 11, 13 och 17, ska betalningar som avser kontraktet redovisas på samma sätt som betalningar som hänförs till den säkrade fordran eller skulden.

Allmänt råd

21.8 Finansieringsverksamhet utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning.

Kommentar Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till finansieringsverksamheten:

- inbetalningar vid emission av egna aktier,
- utbetalningar till ägare för återköp eller inlösen av företagets aktier,
- utbetalningar till ägare som avser utdelning,
- inbetalningar vid emission av obligationslån, reverslån och inteckningslån samt andra kort- eller långfristiga lån, och
- utbetalningar vid återbetalning av lån.

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

Allmänt råd 21.9 Ett företag ska beräkna och redovisa nettot av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten genom att justera resultatet för

a) icke-kassaflödespåverkande poster och alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten, och
b) periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Kommentar Ett företag som tillämpar det allmänna rådet och frivilligt upprättar en kassaflödesanalys använder den så kallade indirekta metoden. Den innebär att resultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare eller kommande perioder samt för eventuella intäkter och kostnader som är hänförliga till investeringsverksamhetens eller finansieringsverksamhetens kassaflöden.

Exempel på justeringar enligt punkt 21.9 a är avskrivningar, realisationsresultat, orealiserade valutakursvinster och valutakursförluster samt ej utdelade resultatandelar i intresseföretag.

Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten

Allmänt råd 21.10 Ett företag ska redovisa väsentliga slag av in- och utbetalningar hänförliga till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten brutto och separat i respektive kategori.

Avser in- och utbetalningarna förvärv eller avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter, ska summan av betalningarna redovisas separat och hänföras till investeringsverksamheten.

Kassaflöden som får nettoredovisas

Allmänt råd 21.11 Ett företag får nettoredovisa följande typer av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten:

a) in- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets, och
b) in- och utbetalningar av stora belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.

Kassaflöden i utländsk valuta

Allmänt råd

21.12 Ett företag ska redovisa effekten av orealiserade valutakursförändringar i likvida medel skild från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Kommentar

I likvida medel kan ingå belopp i utländsk valuta omräknade till svenska kronor, eller i förekommande fall euro, enligt balansdagens kurs, se punkt 14.6. Orealiserade vinster och förluster som uppkommer vid omräkningen utgör inte kassaflöden. För att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan räkenskapsårets början och slut, ska effekten av dessa orealiserade valutakursförändringar i likvida medel redovisas i kassaflödesanalysen skild från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Räntor och utdelningar

Allmänt råd

21.13 Kassaflöden från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.

Allmänt råd

21.14 Räntor och erhållna utdelningar ska hänföras till den löpande verksamheten.

Trots det som sägs i första stycket får räntor och erhållna utdelningar hänföras till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten, om de betraktas som kostnader för finansiering eller utgör avkastning på placeringar och om klassificeringen är konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.

Allmänt råd

21.15 Utbetald utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten.

Kommentar

Anledningen till att utbetald utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten är att utdelningen utgör en betalning som rör företagets finansiering.

Inkomstskatter

Allmänt råd

21.16 Betalningar som avser inkomstskatter ska redovisas separat och hänföras till den löpande verksamheten, om inte betalningarna särskilt identifieras och specifikt hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

Transaktioner som inte medför betalningar

Kommentar

Transaktioner som hänförs till investerings- och finansieringsverksamheterna men som inte medför in- och utbetalningar ska inte ingå i kassaflödet trots att de påverkar företagets kapital- och tillgångsstruktur.

Att i kassaflödesanalysen undanta transaktioner som inte direkt påverkar likvida medel är förenligt med analysens syfte, eftersom dessa transaktioner inte ingår i kassaflödet under räkenskapsåret. Exempel på transaktioner som inte direkt påverkar kassaflödet är

- förvärv av tillgångar genom att antingen överta en till tillgången direkt relaterad skuld,
- förvärv av ett företag genom apportemission, och
- konvertering av skuld till eget kapital.

Särskilda regler för stiftelser

Allmänt råd

21.17 Räkenskapsårets kassaflöden i en stiftelse får, utöver vad som anges i punkt 21.3, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.

Allmänt råd

21.18 Kassaflöden från bidragsverksamheten utgörs av bidrag som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Särskilda regler för ideella föreningar

Allmänt råd

21.19 Räkenskapsårets kassaflöden i en ideell förening får, utöver vad som anges i punkt 21.3, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.

Allmänt råd

21.20 Kassaflöden från bidragsverksamheten utgörs av bidrag som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Exempel – Kassaflödesanalys

Nedan följer ett exempel på hur en kassaflödesanalys kan utformas. I exemplet utgår kassaflödesanalysen från resultatnivån Rörelseresultat. Enligt punkt 21.9 kan kassaflödesanalysen utgå från en annan resultatnivå. Exemplet är inte heltäckande.

Förutsättningar

Företagets likvida medel består av kassa och bank.

Även kortfristiga placeringar kan vara likvida medel. För att vara likvida medel ska de lätt kunna omvandlas till ett känt belopp och vara utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Vid slutet av perioden ingår räntefordringar om 21 250 kr i posten Upplupna intäkter och förutbetalda kostnader. Motsvarande post vid ingången av året var 15 300 kr. Det har alltså skett en ökning med 5 950 kr.

Under året har betalts 19 000 kr avseende föregående års räntekostnader, vilka ingick i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Upplupna räntekostnader vid årets slut uppgår till 45 000 kr. De upplupna räntekostnaderna har alltså ökat med 26 000 kr. Årets räntekostnader uppgår till 156 332 kr.

I posten Övriga fordringar ingår vid utgången av året en skattefordran om 96 870 kr, som består av inkomstskatt. Vid årets början hade företaget i stället en skatteskuld om 63 159 kr, som också bestod av inkomstskatt.

Under året har materiella anläggningstillgångar förvärvats för 657 542 kr.

Inventarier har sålts för 150 000 kr och realisationsförlusten uppgick till 71 992 kr.

Företaget har ett lån i euro. I balansräkningen år 1 redovisades 1 118 233 kr av lånet som kortfristig skuld i posten Övriga skulder till kreditinstitut. När amorteringen gjordes år 2 hade valutakursen ändrats och amorteringen blev 1 130 658 kr. Under år 2 tog företaget upp ett nytt lån på 80 447 euro som räknades om till 736 088 kr. På balansdagen år 2 värderas den totala skulden till 1 493 514 kr vilket medför en valutakursförlust på 63 912 kr. Beloppet redovisas i resultaträkningen i posten Räntekostnader och liknande resultatposter. Under år 2 har skulden utvecklats enligt följande:

	EUR	SEK	Långfristig del	Kortfristig del
IB	202 686	1 824 172	705 939	1 118 233
Amortering	-124 248	-1 130 658		
Nytt lån	80 447	736 088		
Omvärdering till balansdagens kurs		63 912		
UB	**158 885**	**1 493 514**	**1 100 000**	**393 514**

Under året har företaget lämnat 300 000 kr i utdelning.

Företaget har under året tillförts 100 000 kr genom en nyemission.

Företagets resultaträkning för år 2

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	14 486 479
Övriga rörelseintäkter	119 200
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	**14 605 679**
Rörelsens kostnader	
Handelsvaror	− 4 328 481
Övriga externa kostnader	− 1 456 705
Personalkostnader	− 5 249 233

Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar	− 322 845
Övriga rörelsekostnader	− 71 992
Summa rörelsekostnader	**− 11 429 256**
Rörelseresultat	***3 176 423***
Finansiella poster	
Övriga ränteintäkter	46 975
Räntekostnader och liknande resultatposter	− 220 244
Summa finansiella poster	**− 173 269**
Resultat efter finansiella poster	***3 003 154***
Bokslutsdispositioner	
Förändring av periodiseringsfond	− 148 346
Summa bokslutsdispositioner	**− 148 346**
Resultat före skatt	***2 854 808***
Skatter	
Skatt på årets resultat	− 205 147
Årets resultat	***2 649 661***

Företagets balansräkning per den 31 december

	År 2	**År 1**
TILLGÅNGAR		
Anläggningstillgångar		
Materiella anläggningstillgångar		
Inventarier, verktyg och installationer	771 471	658 766
Summa materiella anläggningstillgångar	*771 471*	*658 766*
Summa anläggningstillgångar	**771 471**	**658 766**
Omsättningstillgångar		
Varulager		
Färdiga varor och handelsvaror	1 680 443	1 892 543
Summa varulager	*1 680 443*	*1 892 543*
Kortfristiga fordringar		
Kundfordringar	2 887 718	868 966
Övriga fordringar	209 769	125 488
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	505 362	482 554

Summa kortfristiga fordringar	*3 602 849*	*1 477 008*
Kassa och bank		
Kassa och bank	1 748 318	793 935
Summa kassa och bank	*1 748 318*	*793 935*
Summa omsättningstillgångar	**7 031 610**	**4 163 486**
SUMMA TILLGÅNGAR	**7 803 081**	**4 822 252**
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		
Bundet eget kapital		
Aktiekapital	500 000	500 000
Summa bundet eget kapital	*500 000*	*500 000*
Fritt eget kapital		
Balanserat kapital	910 364	794 521
Årets resultat	2 649 661	315 843
Summa fritt eget kapital	*3 560 025*	*1 110 364*
Summa eget kapital	**4 060 025**	**1 610 364**
Obeskattade reserver		
Periodiseringsfonder	348 346	200 000
Summa obeskattade reserver	**348 346**	**200 000**
Långfristiga skulder		
Övriga skulder till kreditinstitut	1 100 000	705 939
Summa långfristiga skulder	**1 100 000**	**705 939**
Kortfristiga skulder		
Övriga skulder till kreditinstitut	393 514	1 118 233
Leverantörsskulder	1 206 404	614 591
Skatteskulder	0	63 159
Övriga kortfristiga skulder	572 706	449 177
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	122 086	60 789
Summa kortfristiga skulder	**2 294 710**	**2 305 949**
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER	**7 803 081**	**4 822 252**

Tänk så här

Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:

Erhållen ränta	
Övriga ränteintäkter enligt resultaträkningen	46 975
Ökning av räntefordran (i upplupna intäkter)	− 5 950
	41 025
Erlagd ränta	
Räntekostnad enligt resultaträkningen	− 156 332
Ökning av ränteskulder (i upplupna kostnader)	26 000
	− 130 332
Betald inkomstskatt	
Skattekostnad enligt resultaträkningen	− 205 147
Minskning av skatteskulder (−63 159 − 96 870)	− 160 029
	− 365 176
Förändring av rörelsefordringar	
Ökning av kortfristiga fordringar	− 2 125 841
Förändring av skattefordran	96 870
Förändring i upplupna ränteintäkter	5 950
	− 2 023 021
Förändring av rörelseskulder	
Minskning av kortfristiga skulder	− 11 239
Förändring avskatteskuld	63 159
Förändring i upplupna räntekostnader	− 26 000
Justering kortfristig del av lån (1 118 233 – 393 514)	724 719
	750 639

Redovisa så här i årsredovisningen

Kassaflödesanalys

	År 2
Den löpande verksamheten	
Rörelseresultat	3 176 423
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet	
Avskrivningar	322 845
Realisationsförlust	71 992
	3 571 260
Erhållen ränta	41 025
Erlagd ränta	− 130 332
Betald inkomstskatt	− 365 176
Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapital	**3 116 777**
Kassaflöde från förändringar i rörelsekapital	

Minskning av varulager	212 100
Ökning av rörelsefordringar	− 2 023 021
Ökning av rörelseskulder	750 639
Kassaflöde från den löpande verksamheten	**2 056 495**
Investeringsverksamheten	
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	− 657 542
Försäljning av inventarier	150 000
Kassaflöde från investeringsverksamheten	**− 507 542**
Finansieringsverksamheten	
Nyemission	100 000
Upptagna lån	736 088
Amortering av skuld	− 1 130 658
Utbetald utdelning	− 300 000
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	**− 594 570**
Årets kassaflöde	**954 383**
Likvida medel vid årets början	**793 935**
Likvida medel vid årets slut	**1 748 318**

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

BFNAR 2016:10

1. Detta allmänna råd gäller från och med den 28 november 2016 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2. Genom detta allmänna råd upphävs:

a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktiebolag, och
b) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2009:1) om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar.

De upphävda allmänna råden gäller dock fortfarande för räkenskapsår som har inletts före den 1 januari 2016.

3. Följande bestämmelser i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktiebolag får fortfarande tillämpas av aktiebolag vid upprättandet av årsredovisningen för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015 men före den 1 januari 2017:

a) punkt 2.6 om att flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars,
b) punkt 10.10 om vad som ska inräknas i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång, och
c) punkt 12.9 om vad som ska inräknas i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

4. Följande bestämmelser i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2009:1) om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar får fortfarande tillämpas av ekonomiska föreningar vid upprättandet av årsredovisningen för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015 men före den 1 januari 2017:

a) punkt 2.6 om att flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars,
b) punkt 10.11 om vad som ska inräknas i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång, och
c) punkt 12.9 om vad som ska inräknas i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

5. Mindre företag som är moderföretag i en mindre koncern och som upprättar koncernredovisning, får, trots förbudet i punkt 1.1 andra stycket c, tillämpa detta allmänna råd vid upprättandet av årsredovisningen för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015 men före den 1 januari 2017. Detta gäller dock endast om moderföretaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.

6. Bestämmelserna i kapitel 20 om vad som särskilt gäller första gången ett företag som tillämpat annan normgivning upprättar årsredovisning enligt detta allmänna råd, ska inte tillämpas av nedanstående företag:

a) aktiebolag som har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) om årsredovisning i mindre aktiebolag för det räkenskapsår som har inletts närmast före den 1 januari 2016, och
b) ekonomiska föreningar som har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2009:1) om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar för det räkenskapsår som har inletts närmast före den 1 januari 2016.

BFNAR 2017:7
Detta allmänna råd gäller från den 8 december 2017. Det ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 31 december 2017 och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.

BFNAR 2019:1
Detta allmänna råd gäller från och med den 15 februari 2019.

BFNAR 2020:3
Detta allmänna råd gäller från och med den 17 juni 2020 och får tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 mars 2020 eller senare.

BFNAR 2020:7
1. Detta allmänna råd gäller från och med den 11 december 2020.

2. Punkt 4.12 ska tillämpas på räkenskapsår som avslutas närmast efter den 31 december 2020.

3. Punkterna 1.5 och 1.6 gäller enligt den tidigare lydelsen om företaget har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag eller Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion i enlighet med övergångsbestämmelserna till Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.

BFNAR 2021:4
Detta allmänna råd gäller från och med den 12 november 2021 och ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2021 eller senare.

BFNAR 2023:2
1. Detta allmänna råd gäller från och med den 12 december 2023 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2022.

2. Det som anges i punkterna 6.35, 10.5 och 15.16 med hänvisning till mervärdesskattelagen (2023:200) gäller även om motsvarande äldre lagstiftning är tillämplig.

BFNAR 2024:4
Detta allmänna råd gäller från och med den 13 december 2024 och ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2024.

Exempel

Exempel till kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

5 a – Flerårsöversikt i ett konsultföretag

Förutsättningar

Följande uppgifter framgår av företagets årsredovisningar.
Belopp i tkr.

	År 4	År 3	År 2	År 1
Nettoomsättning	3 200	3 525	3 445	3 400
Resultat efter finansiella poster	100	150	200	150
Totalt eget kapital	305	300	330	275
Obeskattade reserver	70	100	160	120
Balansomslutning	1 000	1 150	1 300	1 200

Skattesatsen aktuellt beskattningsår är 22 %.

Tänk så här

Enligt punkt 5.5 beräknas soliditeten som eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver i procent av balansomslutningen. Med en skattesats på 22 % blir soliditeten år 4: 35,96 % ((305 + (0,78 × 70))/1 000 × 100).

Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Redovisa så här i förvaltnings-berättelsen

Flerårsöversikt

	År 4	År 3	År 2	År 1
Nettoomsättning (tkr)	3 200	3 525	3 445	3 400
Resultat efter finansiella poster (tkr)	100	150	200	150
Soliditet	36 %	33 %	35 %	31 %

Referenser

Punkt 5.5

5 b – Upplysning om förändringar i eget kapital i ett aktiebolag

Förutsättningar

Vid årets ingång består aktiebolagets egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till vinstdisposition (belopp i kr):

Till bolagsstämmans förfogande står följande vinstmedel:	
Fri överkursfond	20 000
Balanserat resultat	450 000
Årets resultat	75 000
Totalt	545 000

Styrelsen och verkställande direktören föreslår att vinstmedlen disponeras enligt följande:	
Utdelning till ägarna	45 000
Balanseras i ny räkning	500 000
Totalt	545 000

Bolagsstämman beslutade i enlighet med styrelsens och verkställande direktörens förslag till vinstdisposition.

Under räkenskapsåret beslutades om en fondemission på 100 000 kr genom överföring av 20 000 kr från uppskrivningsfonden, 30 000 kr från reservfonden och 50 000 kr från balanserat resultat.

Dessutom genomfördes en nyemission i vilken 130 000 kr betalades in, varav 30 000 kr utgjorde fri överkursfond.

Räkenskapsårets avskrivning på en tidigare uppskriven tillgång är 10 000 kr.

Aktiebolagets redovisade förlust för räkenskapsåret uppgick till 15 000 kr.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Har bolaget erhållit eller återbetalat aktieägartillskott specificeras detta på en egen rad.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Aktie-kapital	Uppskriv-ningsfond	Reserv-fond	Fri överkurs-fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	100 000	50 000	20 000	450 000	75 000	795 000

Resultat-disposition enligt bolags-stämman:							
Utdelning					-45 000		-45 000
Balanseras i ny räkning				-20 000	95 000	-75 000	
Fondemission	100 000	-20 000	-30 000		-50 000		
Nyemission	100 000			30 000			130 000
Avskrivn. resp. försäljn. av uppskriven tillgång		-10 000			10 000		
Årets resultat						-15 000	-15 000
Belopp vid årets utgång	300 000	70 000	20 000	30 000	460 000	-15 000	865 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5 c – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ekonomisk förening

Förutsättningar

Vid årets ingång består den ekonomiska föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till vinstdisposition (belopp i kr):

Till föreningsstämmans förfogande står följande vinstmedel:	
Balanserat resultat	450 000
Årets resultat	75 000
Totalt	545 000

Styrelsen föreslår att vinstmedlen disponeras enligt följande:	
Vinstutdelning (2 % på medlemsinsatser)	2 000
Insatsemission (5 % på medlemsinsatser)	5 000
Utdelning på förlagsinsatser	3 000

Till reservfonden avsätts	7 250
Balanseras i ny räkning	507 750
Totalt	525 000

Styrelsen hade beslutat om gottgörelse med 1 % i återbäring på gjorda inköp. Återbäringen uppgick till 70 000 kr och belastade föregående års resultat.

Föreningsstämman beslutade i enlighet med styrelsens förslag till vinstdisposition.

Under innevarande räkenskapsår har medlemsinsatser återbetalats till medlemmar som avgått med sammanlagt 4 000 kr. Medlemsinsatser från nya medlemmar har betalats in med sammanlagt 5 000 kr.

Innevarande räkenskapsårs avskrivning på entidigare uppskriven tillgång är 10 000 kr.

Den ekonomiska föreningens redovisade förlust för räkenskapsåret uppgick till 15 000 kr.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Medlems-insatser	Förlags-insatser	Uppskriv-ningsfond	Reserv-fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	50 000	100 000	10 000	450 000	75 000	785 000
Resultat-disposition enligt förenings-stämman:							
Vinst-utdelning					-2 000		-2 000
Insats-emission	5 000				-5 000		
Utdelning på förlags-insatser					-3 000		-3 000
Avsättning till reserv fonden				7 250		-7 250	

Balanseras i ny räkning					67 750	-67 750	
Avskrivn. resp. försäljn. av uppskriven tillgång			-10 000		10 000		
Förändring medlems-insatser	1 000						1 000
Årets resultat						-15 000	-15 000
Belopp vid årets utgång	106 000	50 000	90 000	17 250	517 750	-15 000	766 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5 d – Upplysning om förändringar i eget kapital i en bostadsrättsförening

Förutsättningar

Vid årets ingång består föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

Fastighetens fasad har reparerats under föregående räkenskapsår för 895 000 kr. Reparationen har belastat föregående räkenskapsårs resultat.

Enligt bostadsrättsföreningens stadgar ska reservering göras till fond för yttre underhåll.

I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till resultatdisposition (belopp i kr):

Till föreningsstämmans förfogande står följande medel:

Balanserat resultat	375 000
Årets resultat	-745 000
Totalt	-370 000

Styrelsen föreslår att medlen disponeras enligt följande:

Reservering fond för yttre underhåll	135 000
Ianspråktagande av fond för yttre underhåll	-895 000
Balanseras i ny räkning	390 000

Totalt	-370 000

Föreningsstämman beslutade i enlighet med styrelsens förslag till resultatdisposition.

Under innevarande räkenskapsår har en tidigare hyresrätt upplåtits med bostadsrätt. Insatsen uppgick till 600 000 kr och upplåtelseavgiften till 1 200 000 kr.

Föreningen redovisade vinst för räkenskapsåret uppgick till 140 000 kr.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Medlems-insatser	Upp-låtelse-avgifter	Fond för yttre underhåll	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	12 000 000		2 850 000	375 000	-745 000	14 480 000
Resultatdisposition enligt förenings-stämman:						
Reservering fond för yttre underhåll			135 000	-135 000		
Ianspråktagande av fond för yttre underhåll			-895 000	895 000		
Balanseras i ny räkning				-745 000	745 000	
Upplåtelse av ny bostadsrätt	600 000	1 200 000				1 800 000
Årets resultat					140 000	140 000
Belopp vid årets utgång	12 600 000	1 200 000	2 090 000	390 000	140 000	16 420 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5 e – Upplysning om förändringar i eget kapital i en avkastningsstiftelse

Förutsättningar

Vid årets ingång består stiftelsens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

Årets resultat uppgår till 5 060 000 kr. 1 660 000 kr av resultatet är förvaltnings-resultat och resterande 3 400 000 kr realisationsresultat.

Under året har stiftelsen fått en gåva om 300 000 kr som ska användas för anskaffning av en tillgång kommande år. Stiftelsen behandlar gåvan som ändamals-bestämda medel. Stiftelsen har valt att redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

Stiftelsen har under räkenskapsåret beviljat anslag om 3 400 000 kr. 500 000 kr av tidigare års beviljade anslag har återförts.

Enligt stadgarna ska 10 % av årets förvaltningsresultat överföras till bundet eget kapital (kapitalisering). Realisationsresultatet får inte förbrukas för stiftelsens ändamål.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Stiftelse-kapital	Ackumu-lerat realisations-resultat	Ändamals-bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	33 400 000	46 600 000	1 400 000	5 100 000	3 700 000	90 200 000
Omföring föregående års resultat				3 700 000	-3 700 000	
Beviljade anslag				-3 400 000		-3 400 000
Återförda anslag				500 000		500 000
Kapitalisering	166 000			-166 000		
Omföring årets realisations-resultat		3 400 000		-3 400 000		
Omföring ändamals-bestämda medel			300 000	-300 000		

Årets resultat					5 060 000	5 060 000
Belopp vid årets utgång	33 566 000	50 000 000	1 700 000	2 034 000	5 060 000	92 360 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5 f – Upplysning om förändringar i eget kapital i en ideell förening

Förutsättningar

Vid årets ingång består föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

Årets resultat uppgår till 30 000 kr.

Under räkenskapsåret har föreningen fått gåvor om 30 000 kr som ska användas till stipendier.

Föreningen har under räkenskapsåret beslutat om och delat ut stipendier om 50 000 kr.

Föreningen behandlar gåvorna som ändamålsbestämda medel och har valt att redovisa dem i egen post i eget kapital. I specifikationen av förändringar i eget kapital väljer föreningen att särredovisa tillkommande gåvor och användningen av dem.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Ändamåls-bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	300 000	100 000	500 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Tillkommande ändamålsbestämda medel	30 000	-30 000		

Användning av ändamålsbestämda medel	-50 000	50 000		
Årets resultat			30 000	30 000
Belopp vid årets utgång	80 000	420 000	30 000	530 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5 g – Upplysning om förändringar i eget kapital i en samfällighets-förening

Förutsättningar

Vid årets ingång består föreningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

Räkenskapsårets underskott uppgår till 800 000 kr.

Föreningen har under räkenskapsåret utfört underhåll för 895 000 kr.

Föreningen gör en årlig reservering till underhålls- och förnyelsefonden på 100 000 kr.

Av föreningens stadgar framgår vilket belopp som ska reserveras till underhålls- och förnyelsefonden. Av stadgarna framgår även vad fonden får tas i anspråk för. Detta innebär att omföringen till respektive från fonden kan verkställas av styrelsen och bokföras innevarande räkenskapsår.

Föreningen väljer att särredovisa reservering till respektive ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefonden.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Underhålls- och förnyelsefond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	1 7000 000	100 000	100 000	1 900 000

Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Reservering till underhålls- och förnyelsefond	100 000	-100 000		
Ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefond	-895 000	895 000		
Årets resultat			-800 000	-800 000
Belopp vid årets utgång	905 000	995 000	-800 000	1 100 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

5 h – Upplysning om förändringar i eget kapital i en häradsallmänning

Förutsättningar

Vid årets ingång består häradsallmänningens egna kapital av de poster och belopp som anges vid *Redovisa så här i årsredovisningen*.

Årets resultat uppgår till 4 300 000 kr.

Under året har 1 400 000 kr delats ut till delägarna enligt beslut på ordinarie allmänningsstämma.

Häradsallmänningen har fått en intrångsersättning som uppgår till 400 000 kr efter skatt. Häradsallmänningen har också sålt mark. Vinsten vid försäljningen uppgår till 800 000 kr. Både intrångsersättningen och vinsten är kapitalinkomst.

100 000 kr av tidigare års kapitalinkomst har använts för grundförbättringar som har kostnadsförts. 500 000 kr av tidigare års kapitalinkomst har använts för inköp av ny mark. Häradsallmänningen väljer att särredovisa tillkommande kapitalinkomst och användningen av kapitalinkomst i specifikationen av förändringar i eget kapital.

Tänk så här

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras i förvaltningsberättelsen. Ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förändringar i eget kapital

	Grund-kapital	Kapital-inkomst-fond	Övriga fonder	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	78 000 000	1 500 000	100 000	1 800 000	2 200 000	83 600 000
Omföring föregående års resultat				2 200 000	-2 200 000	
Utdelning				-1 400 000		-1 400 000
Tillkommande kapitalinkomst		1 200 000		-1 200 000		
Användning av kapitalinkomst	500 000	-600 000		100 000		
Årets resultat					4 300 000	4 300 000
Belopp vid årets utgång	78 500 000	2 100 000	100 000	1 500 000	4 300 000	86 500 000

Referenser

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Exempel till Kapitel 6 – Rörelseintäkter

6 a – Öppet köp

Förutsättningar

Ett företag säljer en vara. Enligt avtalet eller enligt särskilda regler som gäller vid försäljningen, t.ex. vid hemförsäljning, har köparen rätt att inom en viss tid ångra köpet och få pengarna tillbaka, s.k. öppet köp.

Tänk så här

Förutom de risker som normalt finns vid en försäljning tillkommer vid s.k. öppet köp risken att köparen utnyttjar ångerrätten. Avgörande för hur detta ska redovisas blir hur stor risken är. Inom detaljhandeln är öppet köp vanligt och statistiken över hur många varor som lämnas tillbaka är god. Säljaren kan därför redovisa en intäkt vid försäljningen samt en avsättning för köparens ångerrätt.

Redovisa så här i årsredovisningen

I årsredovisningen redovisas intäkten samma år som försäljningen även om öppet köp gäller. Pröva om en avsättning för returerna ska göras enligt kapitel 16.

Referenser

Punkterna 6.6, 6.7, 16.2 och 16.7

6 b – Försäljning av vara som innefattar installation

Förutsättningar

Försäljningsavtalet innehåller villkor att säljaren ska leverera och installera varan.

Tänk så här

Börja med att bestämma om installationen utgör en väsentlig del av försäljningsavtalet. Är installationen en mindre rutininsats ska den inte ses som en väsentlig del av varuförsäljningen varför hela försäljningen redovisas enligt reglerna för varuförsäljning. Är installationen det väsentliga ska varuförsäljningen redovisas enligt reglerna för tjänsteuppdrag.

Kan installationen utföras direkt vid leverans är det normalt en mindre rutininsats varför intäkten redovisas när varan levererats även om installationen inte är utförd. Är installationen däremot en väsentlig del av varuförsäljningen redovisas intäkten först efter det att varan installerats.

Redovisa så här i årsredovisningen

Avvakta med att intäktsredovisa till dess varan installerats om inte installationen är en mindre rutininsats, t.ex. installation av en fabrikstestad tvättmaskin där installationen endast består i att ansluta el och vatten.

Referenser

Punkt 6.7

6 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris

Förutsättningar

Ett företag säljer en vara. I priset ingår även rätt till service. Den del av priset som avser service är väsentlig och går att identifiera.

Tänk så här

Eftersom priset för servicen är väsentligt och går att identifiera ska intäkten från serviceavtalet redovisas skilt från huvudavtalet (försäljningsavtalet). Serviceavtalet är ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Det går inte att förutse att uppdraget innehåller någon aktivitet som är dominerande.

Redovisa så här i årsredovisningen

Inkomst som avser service redovisas som intäkt linjärt under avtalstiden. Den del som tjänats in under räkenskapsåret ska redovisas som intäkt i årsredovisningen.

Referenser

Punkterna 6.2, 6.6 och 6.11

6 d – Uppdrag på löpande räkning

Förutsättningar

Ett konsultföretag har avtalat med en kund om att utföra ett tjänsteuppdrag fr.o.m. den 1 juli år 1 t.o.m. den 30 juni år 2. Konsultföretaget har rätt att fakturera 500 kr per timme för utfört arbete månadsvis i efterskott. Den 31 december år 1 har konsultföretaget utfört arbete åt kunden med sammanlagt 50 timmar, varav 40 timmar har fakturerats medan 10 timmar som avser utfört arbete under december år 1 faktureras i januari år 2.

Tänk så här

Utfört uppdrag per 31/12	25 000 kr
Fakturerat per 31/12	-20 000 kr
Fordran	5 000 kr

Sammanställningen visar att konsultföretaget har en fordran på kunden som motsvarar värdet av det arbete som företaget utfört men inte fakturerat. Värdet på fordran uppgår till 5 000 kr eftersom företaget utfört 10 timmar arbete à 500 kr som inte fakturerats.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	25 000

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Kortfristiga fordringar	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5 000

Referenser

Punkterna 6.13 och 6.14

6 e – Uppdrag till fast pris

Förutsättningar

Ett konsultföretag har avtalat att utföra en tjänst till ett fast pris på 90 000 kr. Arbetet påbörjas år 1 och beräknas vara avslutat år 2. Av företagets anställda är det två personer som utför det aktuella arbetet. Deras månadslön är 25 000 kr respektive 18 000 kr. Företaget har i sin kalkyl beräknat att dessa kommer att utföra 100 timmar vardera på det aktuella uppdraget. Utlägg för resor beräknas till 15 000 kr. Därutöver tillkommer indirekta utgifter som beräknats till 30 % av lönekostnaden. (Dessa indirekta kostnader får räknas med när företaget bedömer färdigställandegraden.) Företaget beräknar utgiften för en arbetstimme enligt följande:

+	Månadslön/165 timmar (bedömd normal arbetstid)
+	Arbetsgivaravgifter 45 %
=	Total utgift per arbetstimme

Företagets totalt beräknade utgifter för att utföra uppdraget uppgår enligt nedanstående kalkyl till 64 140 kr vilket innebär en beräknad vinst på 25 860 kr.

Anställd A	100 tim. à 220 kr	22 000 kr
Anställd B	100 tim. à 158 kr	15 800 kr
		37 800 kr
Indirekta utgifter, 30 %		11 340 kr
Utgifter för resor		15 000 kr

		64 140 kr

Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter för resor registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt.

Anställd A	40 tim. à 220 kr	8 800 kr
Anställd B	70 tim. à 158 kr	11 060 kr
		19 860 kr
Indirekta utgifter, 30 %		5 958 kr
Utgifter för resor		6 000 kr
		31 818 kr

Företaget har delfakturerat kunden med 60 000 kr.

Under år 2 höjs anställd B:s månadslön till 18 250 kr och följande utgifter på det aktuella uppdraget registreras. Uppdraget slutfaktureras.

Anställd A	62 tim. à 220 kr	13 640 kr
Anställd B	29 tim. à 160 kr	4 640 kr
		18 280 kr
Indirekta utgifter, 30 %		5 484 kr
Utgifter för resor		9 400 kr
		33 164 kr

Tänk så här (huvudregeln)

Huvudregeln (successiv vinstavräkning)

År 1 beräknas först färdigställandegraden. I ett fall som detta beräknas normalt färdigställandegraden utifrån relationen mellan de utgifter som lagts ned i projektet på balansdagen och de beräknade totala projektutgifterna. Färdigställandegraden blir 49,6 % (31 818/64 140).

Därefter beräknas den nettoomsättning som ska redovisas genom att kontraktssumman multipliceras med färdigställandegraden.

Slutligen beräknas den fordran eller skuld företaget har till kunden genom att det belopp som redovisats som nettoomsättning till följd av uppdraget jämförs med vad företaget har fakturerat kunden. Skillnaden blir en fordran eller en skuld.

I resultaträkningen år 1 redovisas 44 640 kr (90 000 × 0,496) som nettoomsättning. Utgifter för personalkostnader och resor redovisas i resultaträkningen i respektive post. Den totala lönen redovisas i posten Personalkostnader. Att viss del av personalkostnaderna kan hänföras till just detta projekt har ingen betydelse för den externa redovisningen.

I balansräkningen år 1 ska företaget redovisa en skuld i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt på 15 360 kr som beräknas enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	44 640 kr
Fakturerat	-60 000 kr
Skuld	15 360 kr

År 2 är uppdraget färdigställt och resterande intäkter och kostnader redovisas.

Redovisa så här i årsredovisningen (huvudregeln)

Huvudregeln

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Nettoomsättning	45 360	44 640
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	**45 360**	**44 640**
Rörelsekostnader		
Övriga externa kostnader	-14 884	-11 958
Personalkostnader	-18 280	-19 860
Summa rörelsekostnader	**-33 164**	**-31 818**
Rörelseresultat	***12 196***	***12 822***

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Kortfristiga skulder		
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0	15 360

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Tänk så här (alternativregeln)

Alternativregeln

Alternativregeln innebär att företaget vinstavräknar först när arbetet väsentligen är fullgjort. Av förutsättningarna framgår att företaget fullgjort cirka hälften av arbetet varför vinstavräkning inte ska göras år 1.

Fram till dess företaget vinstavräknar år 2 ska nedlagda utgifter minus fakturering till kund redovisas i posten Pågående arbete för annans räkning i balansräkningen. Företaget har år 1 fakturerat mer än vad de nedlagda utgifterna uppgår till och redovisar därför en skuld i posten Pågående arbete för annans räkning under rubriken Kortfristiga skulder.

De utgifter som lagts ned i projektet på balansdagen år 1 ska tillgångsföras i balansräkningen och redovisas som en justeringspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. I detta fall uppgår utgifterna till 31 818 kr (företaget har valt att räkna med indirekta utgifter). Någon nettoomsättning ska inte redovisas i och med att någon resultatavräkning inte ska göras.

År 2 är uppdraget fullgjort och ska vinstavräknas. Hela inkomsten från uppdraget redovisas som intäkt i posten Nettoomsättning. Föregående års aktiverade nedlagda utgifter återförs som en negativ justeringspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, i detta fall 31 818 kr.

De utgifter som lagts ned i projektet under år 1 respektive år 2 redovisas som kostnader respektive år. Detta gör att resultatet år 1 blir 0 (ingen vinstavräkning görs) och år 2 redovisas hela vinsten från uppdraget.

Redovisa så här i årsredovisningen (alternativregeln)

Alternativregeln

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Nettoomsättning	90 000	0
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	-31 818	31 818
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	**58 182**	**31 818**
Rörelsekostnader		
Övriga externa kostnader	-14 884	-11 958
Personalkostnader	-18 280	-19 860
Summa rörelsekostnader	**-33 164**	**-31 818**
Rörelseresultat	***25 018***	***0***

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Kortfristiga skulder		
Pågående arbete för annans räkning	0	28 182

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.

Företaget räknar in indirekta utgifter i värdet för pågående arbete för annans räkning.

Noter till balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Pågående arbete för annans räkning		
Fakturerat belopp	0	60 000
Aktiverade nedlagda utgifter	0	-31 818
Pågående arbete för annans räkning	0	28 182

Referenser

Huvudregeln: punkterna 6.15– 6.17, 6.21 och 18.5
Alternativregeln: punkterna 6.15, 6.22–6.25, 18.5, 18.6 och 18.12

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

Förutsättningar

Ett tjänsteproducerande företag har avtalat att utföra ett arbete till ett fast pris på 100 000 kr. Arbetet påbörjas år 1 och beräknas vara avslutat år 2. Företaget beräknar de totala löneutgifterna till 40 000 kr och övriga direkta utgifter till 20 000 kr. Företaget beräknar de indirekta utgifterna till 25 % av lönen. Kalkylen är följande:

Total uppdragsinkomst	100 000 kr
Totala löneutgifter	-40 000 kr
Totala övriga utgifter	-20 000 kr
Indirekta utgifter	-10 000 kr
Uppdragsresultat	30 000 kr

Företaget tillämpar huvudregeln vid redovisning av pågående arbeten. Det aktuella uppdraget genomförs i fem faser. Varje fas kan ta olika lång tid, men utgör enligt företagets bedömning ungefär lika stor del av det totala projektet. Företaget har därför valt att beräkna färdigställandegraden utifrån hur långt respektive fas är fullgjord.

Vid utgången av år 1 är tre faser fullgjorda och av den fjärde fasen beräknas 25 % vara fullgjord. Företaget uppskattar färdigställandegraden till 65 % (3,25/5).

Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt:

Löneutgifter	12 600 kr
Övriga utgifter	15 850 kr
Indirekta utgifter	3 150 kr
Summa	31 600 kr

Företaget har delfakturerat kunden 60 000 kr.

Tänk så här

Färdigställandegraden har beräknats till 65 %.

Först beräknas det belopp som ska redovisas som nettoomsättning och därefter det belopp som ska redovisas som kostnad.

I resultaträkningen ska 65 000 kr (100 000 × 0,65) redovisas som nettoomsättning. Kostnaderna beräknas utifrån kalkylen och multipliceras med färdigställandegraden. Följande kostnader ska redovisas i resultaträkningen:

Lönekostnader (40 000 × 0,65)	26 000 kr
Övriga kostnader (20 000 × 0,65)	13 000 kr
Indirekta kostnader (10 000 × 0,65)	6 500 kr
Summa	45 500 kr

I balansräkningen ska en fordran på 5 000 kr redovisas i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	65 000 kr
Fakturerat	-60 000 kr
Fordran	5 000 kr

Vidare ska en skuld på 13 900 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen	45 500 kr
Årets utgifter	-31 600 kr
Skuld	13 900 kr

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	65 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	**65 000**
Rörelsekostnader	
Övriga externa kostnader	-19 500
Personalkostnader	-26 000
Summa rörelsekostnader	**-45 500**
Rörelseresultat	***19 500***

Balansräkningen	**31/12 år 1**

Kortfristiga fordringar	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5 000
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	13 900

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Referenser Punkterna 6.15– 6.17, 6.21 och 18.5

6 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris

Förutsättningar Ett företag har ett pågående uppdrag där den avtalade uppdragsinkomsten uppgår till 1 200 000 kr. På balansdagen år 1 har företaget nedlagda utgifter på 1 100 000 kr. För att slutföra uppdraget behöver företaget lägga ner ytterligare 150 000 kr i utgifter för arbete. Företaget har inte fakturerat kunden några förskott.

Företagets förkalkyl:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Beräknade materialutgifter	-400 000 kr
Beräknade löneutgifter	-550 000 kr
Beräknad vinst	250 000 kr

Vid utgången av år 1 fördelar sig nedlagda utgifter enligt följande:

Material	600 000 kr
Lön	500 000 kr
	1 100 000 kr

Företaget har räknat om kalkylen och konstaterar att uppdraget ger en förlust enligt följande:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Faktiska utgifter för material	-600 000 kr
Faktiska utgifter för lön	-500 000 kr
Tillkommande utgifter för lön	-150 000 kr
Beräknad förlust	-50 000 kr

Tänk så här (huvudregeln)

Huvudregeln (successiv vinstavräkning)
Färdigställandegraden beräknas som nedlagda utgifter i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget, dvs. 88 % (1 100 000/1 250 000). Som nettoomsättning redovisas 1 056 000 kr (1 200 000 × 0,88).

Eftersom uppdraget sannolikt kommer att leda till förlust ska hela den beräknade förlusten redovisas som kostnad. De totala kostnaderna blir 1 106 000 kr, dvs. 50 000 kr högre än intäkten.

I balansräkningen ska företaget redovisa en fordran i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt som beräknas enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	1 056 000 kr
Fakturerat	-0 kr
Fordran	1 056 000 kr

Vidare ska en skuld på 6 000 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen	1 106 000 kr
Årets utgifter	-1 100 000 kr
Skuld	6 000 kr

Redovisa så här i årsredovisningen (huvudregeln)

Huvudregeln

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	1 056 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	**1 056 000**
Rörelsekostnader	
Råvaror och förnödenheter	-600 000
Personalkostnader	-506 000
Summa rörelsekostnader	**-1 106 000**
Rörelseresultat	***-50 000***

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Kortfristiga fordringar	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	1 056 000
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och	

förutbetalda intäkter	6 000

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Tänk så här (alternativregeln)

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

Justeringsposten ska bestå av de utgifter under året som kan hänföras till uppdraget. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Justeringsposten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning blir 1 050 000 kr, dvs. nedlagda utgifter 1 100 000 kr med avdrag för beräknad förlust på 50 000 kr.

Redovisa så här i årsredovisningen (alternativregeln)

Alternativregeln

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	0
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	1 050 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	**1 050 000**
Rörelsekostnader	
Råvaror och förnödenheter	-600 000
Personalkostnader	-500 000
Summa rörelsekostnader	**-1 100 000**
Rörelseresultat	***-50 000***

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Varulager m.m.	
Pågående arbete för annans räkning	1 050 000

Noter om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.

Noter till balansräkningen

Pågående arbete för annans räkning	
Aktiverade nedlagda utgifter	1 050 000
Fakturerat belopp	0
Pågående arbete för annans räkning	1 050 000

Referenser

Huvudregeln: punkterna 6.17, 6.19, 6.21 och 18.5
Alternativregeln: punkterna 6.23, 6.24, 18.5 och 18.12

6 h – Royalty

Förutsättningar

Ett företag äger ett patent som upplåtits till ett annat företag mot ersättning i form av royalty. Royaltyn betalas med två femtedelar när avtalet undertecknas, med ytterligare två femtedelar under avtalstiden, och med den sista femtedelen när avtalet löper ut.

Tänk så här

Ett royaltyavtal som innebär att företaget får ett fast belopp i ersättning för att någon nyttjar patentet är redovisningsmässigt jämförbart med ett hyresavtal.

Redovisa så här i årsredovisningen

I årsredovisningarna redovisas royaltyinkomsterna linjärt under avtalsperioden.

Referenser

Punkt 6.26

6 i – Provision

Förutsättningar

Ett företag är återförsäljare för en fristående tillverkares produkter. Företaget får provision med 10 % på varornas försäljningsvärde. Villkor för att få provision är att beställda varor verkligen levererats till slutkund, men slutkunden behöver inte ha betalat varorna. Under december år 1 besöker återförsäljaren kunder och tecknar avtal om försäljningar till ett försäljningsvärde av 200 000 kr. Beställningar och provisionsanspråk skickas till tillverkaren samma månad. I februari år 2 levereras varorna till slutkund och i juni år 2 betalas provisionen, 20 000 kr, till återförsäljaren.

Tänk så här

Återförsäljaren har enligt villkoren rätt till provision när tillverkaren levererat varorna till slutkunden, dvs. i februari år 2.

Redovisa så här i årsredovisningen

Provisionen ska intäktsredovisas hos återförsäljaren i den årsredovisning som upprättas närmast efter februari år 2. Upprättar återförsäljaren årsredovisning per den 30 april år 2 redovisas den beräknade provisionen i balansräkningen under rubriken Kortfristiga fordringar. Upprättar återförsäljaren årsredovisning per den

31 december år 1 redovisas varken intäkt från eller fordran för de aktuella försäljningarna.

Referenser Punkt 6.26

6 j – Försäljning av måltidskuponger

Förutsättningar Ett företag i restaurangbranschen säljer måltidskuponger som kan användas på företagets restaurang. Kuponger som sålts köps inte tillbaka och kunderna får inte heller några pengar tillbaka om de handlar för ett lägre belopp än det som står på kupongen.

Tänk så här Till dess företaget har fullgjort sin prestation, dvs. serverat maten, är betalningen ett förskott. Först när kunden utnyttjat kupongen, giltighetstiden gått ut eller företaget med tillförlitlig statistik kan visa att kupongen inte kommer att användas, ska en intäkt redovisas.

Redovisa så här i årsredovisningen I årsredovisningen redovisas en skuld i posten Förskott från kunder som motsvarar betalningen för kuponger som fortfarande är giltiga och sannolikt kommer att utnyttjas. Intäkten redovisas när den tjänats in vilket är när kunden har utnyttjat kupongen, när kupongen enligt statistik sannolikt inte kommer att användas eller när kunden inte längre har rätt att använda kupongen.

Referenser Punkt 6.6

6 k – Försäljning av gymkort

Förutsättningar Ett företag i friskvårdsbranschen säljer årskort som ger innehavaren en rätt att under 12 månader använda företagets anläggning.

Tänk så här Inkomsten från ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod redovisas som intäkt linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten beräknas till den del av det avtalade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala överenskomna tidsperioden. Eftersom säljaren inte har fullgjort någon del av sin prestation endast genom att sälja årskortet är betalningen att betrakta som en förutbetald intäkt. Intäkten redovisas linjärt allteftersom nyttjandetiden löper.

Redovisa så här i årsredovisningen I årsredovisningen redovisas en intäkt som motsvarar den tid som kortet kunnat utnyttjas i förhållande till den totala nyttjandetiden på 12 månader. Resterande del av inkomsten redovisas som en skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Referenser Punkt 6.11

6 l – Gåva till visst ändamål under flera år

Förutsättningar

En ideell förening har under räkenskapsåret fått gåvor om totalt 200 000 kr som ska användas till ett årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar, s.k. ändamålsbestämda medel. Föreningen har även tidigare räkenskapsår fått gåvor till samma ändamål.

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett balanserat överskott, inklusive föregående års överskott, på 700 000 kr varav 500 000 kr är gåvor som ännu inte använts. Räkenskapsårets överskott uppgår till 125 000 kr. Årets läger kostade 100 000 kr.

Föreningen väljer att redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

Tänk så här

En gåva ska redovisas som intäkt när den erhållits. Utgifterna för lägret redovisas som kostnad det räkenskapsår de uppstår.

Den del av gåvorna som inte används under räkenskapsåret ingår i årets överskott och blir därmed en del av eget kapital.

Ändamålsbestämda medel får redovisas i egen post i eget kapital. Det görs genom en omföring från posten Balanserat resultat till posten Ändamålsbestämda medel. Användning av ändamålsbestämda medel redovisas genom en omföring från posten Ändamålsbestämda medel till posten Balanserat resultat.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**	
Föreningens intäkter		
Gåvor	200 000	
Föreningens kostnader		
Övriga externa kostnader	-100 000	
Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Eget kapital		
Ändamålsbestämda medel	600 000	500 000
Balanserat resultat	100 000	100 000
Årets resultat	125 000	100 000
Summa eget kapital	**825 000**	**700 000**

Specifikation av förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen

	Ändamåls-bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	500 000	100 000	100 000	700 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Tillkommande ändamålsbestämda medel	200 000	-200 000		
Användning av ändamålsbestämda medel	-100 000	100 000		
Årets resultat			125 000	125 000
Belopp vid årets utgång	600 000	100 000	125 000	825 000

Referenser

Punkterna 3.13, 4.28, 4.29, 4.31, 6.26 och 15.23B. 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

6 m – Medlemsavgifter

Förutsättningar

En ideell förening som fakturerar sina medlemsavgifter, skickar i november år 1 ut fakturor på medlemsavgifter för år 2. Totalt faktureras 2 500 000 kr. På balansdagen har 2 000 000 kr inbetalats.

Tänk så här

Medlemsavgifter ska redovisas som intäkt fördelat över den period de avser Eftersom de inbetalda medlemsavgifterna, 2 000 000 kr, avser år 2 är betalningarna att betrakta som en förutbetald intäkt.

De obetalda medlemsavgifterna ska inte redovisas i årsredovisningen år 1 eftersom medlemmarna inte är bundna att betala medlemsavgiften. Föreningen har därför ingen fordran.

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2 000 000

Referenser

Punkt 6.40

6 n – Förvärv av fastighet genom testamente

Förutsättningar

En ideell förening har genom testamente fått en fastighet. Fastighetens taxeringsvärde är 1 250 000 kr, varav 750 000 kr avser byggnad och 500 000 kr mark. Fastigheten ska användas i föreningens verksamhet. Byggnaden beräknas ha en nyttjandeperiod på 50 år.

Tänk så här

Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvas genom testamente eller gåva är marknadsvärdet. För fastigheter får föreningen utgå ifrån att marknadsvärdet motsvarar taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning. Anskaffningsvärdet för byggnaden blir 997 500 kr (750 000 × 1,33) och marken 665 000 kr (500 000 × 1,33).

I resultaträkningen redovisar föreningen en intäkt i posten Gåvor på 1 662 500 kr (997 500 + 665 000) det räkenskapsår föreningen blir ägare till fastigheten. Föreningen redovisar även avskrivning på byggnaden med 2 % av 997 500 kr, vilket innebär en avskrivning på 19 950 kr. Vid samma tidpunkt redovisas värdet på byggnaden (efter avskrivning) och marken i balansräkningen.

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År X**
Föreningens intäkter	
Gåvor	1 662 500
Föreningens kostnader	
Avskrivningar	-19 950

Balansräkningen	**31/12 år X**
Materiella anläggningstillgångar	
Byggnader och mark	1 642 550

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning
Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader	50 år

Noter till balansräkningen

Byggnader och mark	
Anskaffningsvärde	1 662 500
Årets avskrivningar	-19 950

Referenser

Punkterna 3.13, 4.29, 6.5, 6.26, 9.11, 10.11, 10.20, 10.31, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

6 o – Intäkt av bidrag

Förutsättningar

En ideell förening får i oktober år 1 ett bidrag på 2 500 000 kr från sitt riksförbund för ett projekt som ska pågå från den 1 november år 1 till den 31 april år 2. Föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget och att kostnaderna för projektet kommer att fördela sig linjärt över projekttiden.

Tänk så här

Eftersom föreningen bedömer att den kan uppfylla villkoren för bidraget ska det redovisas som intäkt. Ett bidrag som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Avser bidraget kostnader under flera räkenskapsår ska bidraget fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår. Ett bidrag som erhålls till föreningens verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag. Föreningen redovisar 833 000 kr (2 500 000 × 2/6) som intäkt år 1. Den del som hänför sig till år 2 redovisas som övrig skuld.

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 1**
Föreningens intäkter	
Bidrag	833 000

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Kortfristiga skulder	
Övriga skulder	1 677 000

Referenser

Punkterna 3.13, 4.29, 6.27–6.30 och 6.41

Exempel till Kapitel 7 – Rörelsekostnader

7 a – Försäkringskostnad

Förutsättningar

Ett företag betalar en årspremie för att ha sitt lager försäkrat. Premien betalas den 31 augusti varje år. År 1, 2 och 3 betalades 50 000 kr, 54 000 kr respektive 60 000 kr. Årsredovisningen upprättas per den 31 december.

Tänk så här

Företaget kommer att varje år betala försäkringspremien och har inte anledning att tro att premien kommer variera med mer än 20 % mellan åren. Förenklingsregeln i punkt 7.9 kan därför användas. Räkenskapsårets kostnad blir det fakturerade beloppet.

Alternativt kan företaget välja att periodisera utgiften enligt punkt 7.10. I årsredovisningen år 1 innebär detta att 33 333 kr (50 000/12 × 8) tas upp som förutbetald kostnad eftersom åtta av tolv månader avser år 2.

Företagets val av alternativ ska tillämpas konsekvent.

Redovisa så här i årsredovisningen

<u>Vid tillämpning av förenklingsregeln</u>

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	- 50 000
År 2	
Övriga externa kostnader	-54 000
År 3	
Övriga externa kostnader	-60 000

Ingenting redovisas i **balansräkningen**.

<u>Utan tillämpning av förenklingsregeln</u>

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-16 667
År 2	
Övriga externa kostnader	-51 333
År 3	
Övriga externa kostnader	-56 000

Balansräkningen

År 1	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	33 333

År 2	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	36 000
År 3	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	40 000

Referenser

Förenklingsregeln: punkt 7.9
Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10

7 b – Leasing av bil

Förutsättningar

Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet omfattar 36 månader och företaget faktureras 5 000 kr varje månad att betalas i förskott. Årsredovisning upprättas per den 31 december.

Tänk så här

Utgiften är återkommande. Utgångspunkten vid bedömningen om utgiften kan antas variera högst 20 % mellan åren är en normal årskostnad. Förenklingsregeln i punkt 7.9 kan därför tillämpas även om företaget inte leasar bilen ett helt år under år 1 och 4. Företaget kommer att erhålla 6 fakturor år 1, 12 fakturor år 2 och år 3 samt 6 fakturor år 4.

Redovisa så här i årsredovisningen

Vid tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-30 000
År 2	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 3	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 4	
Övriga externa kostnader	-30 000

I **balansräkningen** redovisas eventuell obetald leverantörsskuld.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-25 000
År 2	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 3	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 4	

Övriga externa kostnader	-35 000

I **balansräkningen** redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:

År 1	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000
År 2	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000
År 3	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000

Referenser

Förenklingsregeln: punkt 7.9
Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10

7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift

Förutsättningar

Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet gäller 36 månader och företaget får en faktura på 4 000 kr varje månad att betala i förskott. Förenklingsregeln i punkt 7.9 kan tillämpas på den här utgiften, men företaget väljer att inte tillämpa den.

Vid tecknandet av avtalet betalar företaget en förhöjd leasingavgift (förstagångshyra) på 36 000 kr.

Årsredovisning upprättas per 31 december.

Tänk så här

Utgiften för månadsdebiteringarna periodiseras på vanligt sätt. Eftersom bilen leasas 5 månader första året blir kostnaden 20 000 kr (5 × 4 000). År 2 respektive år 3 leasas bilen hela året och kostnaden uppgår till 48 000 kr (12 × 4 000) per år. År 4 leasas bilen under 7 månader vilket medför en kostnad på 28 000 kr (7 × 4 000).

Den förhöjda leasingavgiften redovisas enligt grundprinciperna. Förenklingsregeln kan inte tillämpas eftersom utgiften inte är årligen återkommande. Motprestationen är att företaget kan nyttja bilen under 36 månader. Kostnaden uppgår därför till 1 000 kr per månad (36 000/36). Sammanlagt kommer därför kostnaden att uppgå till 5 000 kr per månad.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-25 000
År 2	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 3	
Övriga externa kostnader	-60 000
År 4	
Övriga externa kostnader	-35 000

I **balansräkningen** redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:

År 1	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	35 000
År 2	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	23 000
År 3	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 000

Referenser

Punkterna 7.6 och 7.10

7 d – Annons- och försäkringskostnad

Förutsättningar

Ett företag har i september en årlig utgift på 8 000 kr för en annons i en telefonkatalog. Företaget betalar den 1 oktober varje år även 15 000 kr för en företagsförsäkring för tiden oktober–september. Årsredovisningen upprättas per den 31 december.

Tänk så här

Inte någon av utgifterna kan hänföras till en specifik intäkt. För den första utgiften får företaget en tjänst utförd i form av en annons i telefonkatalogen. Tjänsten avser inte en period utan levereras i samband med att annonsen införs. Kostnaden ska redovisas i den period som tjänsten utförs, dvs. 8 000 kr redovisas som kostnad i årsredovisningen varje år. Det finns inte någon anledning att använda sig av förenklingsregeln.

För den andra utgiften får företaget en tjänst i form av ett löpande löfte om ersättning om något skulle hända från oktober till september året efter. Eftersom tjänsten erhålls löpande ska utgiften periodiseras över den period som den avser. För år 1 innebär det att resultatet ska belastas med 3 750 kr (15 000/12 × 3). För år 2 blir resultatbelastningen 15 000 kr (11 250 + 3 750).

Alternativt kan företaget tillämpa förenklingsregeln på försäkringspremien eftersom det rör sig om en återkommande utgift som kan antas variera med högst 20 % mellan åren. Tillämpas förenklingsregeln redovisas en årlig kostnad på 15 000 kr.

Redovisa så här i årsredovisningen

<u>Vid tillämpning av förenklingsregeln</u>

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-23 000
År 2	
Övriga externa kostnader	-23 000

Ingenting redovisas i **balansräkningen**.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

Resultaträkningen

År 1	
Övriga externa kostnader	-11 750
År 2	
Övriga externa kostnader	-23 000

Balansräkningen

År 1	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250
År 2	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250

Referenser

Förenklingsregeln: punkterna 7.9 och 7.10
Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10

7 e – Personalkostnader

Förutsättningar

Enligt anställningsvillkoren får de anställda 10 % av företagets resultat före skatt i bonus. Bonusen inkluderar arbetsgivaravgifter. År 1 utlovas även en provision på 1 % på de anställdas försäljning under december. Även provisionen inkluderar arbetsgivaravgifter. Det finns inget löfte att provisionen ska vara återkommande.

Årsredovisning upprättas per den 31 december.

Årsredovisningen blir klar i mitten av februari. Resultatet före skatt uppgår till 1 212 740 kr före beräkning av bonus och provision. De anställda har sålt för 5 243 595 kr i december.

Tänk så här

Provisionen är ännu inte utbetald när årsredovisningen upprättas. Provisionen baseras på försäljning under december det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas och ska redovisas det året. Kostnaden beräknas till 52 436 kr (5 243 595 × 0,01).

Även bonusen ska periodiseras. Bonusen beräknas till 116 030 kr ((1 212 740 - 52 436) × 0,10).

Kostnader för arbetsgivaravgifter ingår enligt villkoren för bonus och provision.

Förenklingsregeln i punkt 7.9 får inte tillämpas på personalutgifter.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelsekostnader	
Personalkostnader	-168 466

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	168 466

Referenser

Punkt 7.11

Exempel till Kapitel 9 – Tillgångar

9 a – Omklassificering av en tillgång

Förutsättningar

Ett företag som handlar med kopieringsmaskiner köper år 1 en kopieringsmaskin för 35 000 kr. Den 31 december år 1 finns maskinen i företagets lager och har ett beräknat nettoförsäljningsvärde på 42 000 kr.

I mars år 2 beslutar företaget att behålla maskinen för att använda den i företaget.

Nyttjandeperioden fastställs till 5 år enligt punkt 10.27 (förenklingsregel).

Tänk så här

Den 31 december år 1 ingår kopieringsmaskinen i företagets lager och värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, dvs. 35 000 kr.

I mars år 2 ändrar företaget avsikten med innehavet varför kopieringsmaskinen ska omklassificeras till anläggningstillgång. Maskinens redovisade värde i årsredovisningen år 1 blir anskaffningsvärdet år 2.

Enligt punkt 10.23 får företaget skriva av 7 000 kr (35 000/5) trots att kopieringsmaskinen inte använts hela året.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-7 000	0

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Materiella anläggningstillgångar		
Inventarier, verktyg och installationer	28 000	0

Varulager m.m.

Färdiga varor och handelsvaror	0	35 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning
Tillämpad avskrivningstid:

Inventarier, verktyg och installationer	5 år

Noter till balansräkningen
(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Inventarier, verktyg och installationer

	År 2
Ingående anskaffningsvärden	0
Omklassificeringar m.m.	35 000
Utgående anskaffningsvärden	35 000

Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-7 000
Utgående avskrivningar	-7 000
Redovisat värde	28 000

Referenser

Punkterna 9.5, 9.7, 10.23, 10.27, 12.4, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

Exempel till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad

Förutsättningar

Ett företag förvärvar den 1 juli år 1 en fastighet för 5 000 000 kr, inklusive utgift för lagfart. 1 000 000 kr betalas kontant och 4 000 000 kr finansieras med ett amorteringsfritt banklån med 4,5 % ränta som betalas den 31 december och den 30 juni. Taxeringsvärdet uppgår till 3 000 000 kr varav 750 000 kr avser mark.

Företaget har bedömt byggnadens nyttjandeperiod till 80 år. Skattemässigt är byggnaden ett hyreshus och värdeminskningsavdrag får göras med 2 % per år.

Årsredovisning upprättas per den 31 december.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet på byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Utgiften för lagfarten hänförs till fastighetsköpet och ska redovisas på mark och byggnad enligt samma fördelning. Anskaffningsvärdet för mark blir därför 1 250 000 kr (750 000/3 000 000 × 5 000 000) och anskaffningsvärdet för byggnaden 3 750 000 kr.

Trots att fastigheten är förvärvad den 1 juli får byggnaden skrivas av med lika stora belopp varje år. Det innebär en avskrivning på 46 875 kr (3 750 000/80) varje år.

Eftersom företaget också har möjlighet att beräkna avskrivningen i överensstämmelse med Skatteverkets allmänna råd kan avskrivning årligen göras med 75 000 kr (3 750 000 × 0,02).

För att få en fullständig överensstämmelse med inkomstdeklarationen kan företaget även välja att skriva av under den period företaget verkligen ägt tillgången, dvs. fr.o.m. den 1 juli. Första årets avskrivning blir 37 500 kr (3 750 000 × 0,02 × 6/12).

För att inte behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen väljer företaget att skriva av med samma belopp som i deklarationen.

Mark ska inte skrivas av.

Ett privatbostadsföretag får beräkna avskrivningen i överensstämmelse med Skatteverkets allmänna råd trots att sådana företag vid beskattningen inte ska ta upp inkomster eller dra av utgifter som är hänförliga till fastigheten.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelsekostnader	
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-37 500
Finansiella poster	
Räntekostnader och liknande resultatposter	-90 000

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Materiella anläggningstillgångar	
Byggnader och mark	4 962 500
Långfristiga skulder	
Övriga skulder till kreditinstitut	4 000 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning

Tillämpad avskrivningstid:
Byggnader 50 år

Noter till balansräkningen
(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Byggnader och mark

	År 1
Ingående anskaffningsvärden	0
Inköp	5 000 000
Utgående anskaffningsvärden	5 000 000

Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-37 500
Utgående avskrivningar	-37 500
Redovisat värde	4 962 500

Referenser

Punkterna 10.9, 10.20–10.23, 10.29, 10.31, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil

Förutsättningar

Ett företag som leasar en bil beslutar att köpa den. Bilen löses ut för 240 000 kr. Företaget avser ha kvar bilen ytterligare 4 år för att sedan sälja den och köpa eller leasa en ny. Restvärdet om 4 år uppskattas till 50 000 kr.

En förhöjd leasingavgift (förstagångshyra) betalades av företaget när leasingen påbörjades. Vid förvärvet återstår 24 000 kr av den periodiserade förstagångshyran (förutbetald kostnad).

Tänk så här

Både det som betalas till leasegivaren och det som finns kvar i företagets balansräkning som periodiserad förstagångshyra ska ingå i anskaffningsvärdet. Det innebär att det totala anskaffningsvärdet uppgår till 264 000 kr.

Nyttjandeperioden för bilen är 4 år, men enligt punkt 10.27 (förenklingsregel) får den bestämmas till 5 år. Eftersom företaget väljer att tillämpa punkt 10.27 kan hänsyn inte tas till det uppskattade restvärdet (se punkt 10.25). Företaget skriver därför av bilen med 52 800 kr varje år.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År X**
Rörelsekostnader	
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-52 800

Balansräkningen	**31/12 år X**
Materiella anläggningstillgångar	
Inventarier, verktyg och installationer	211 200

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning
Tillämpad avskrivningstid:
Inventarier, verktyg och installationer 5 år

Noter till balansräkningen
(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Inventarier, verktyg och installationer

	År X
Ingående anskaffningsvärden	0
Inköp	264 000
Utgående anskaffningsvärden	264 000

Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-52 800
Utgående avskrivningar	-52 800
Redovisat värde	211 200

Referenser

Punkterna 10.12, 10.23, 10.25, 10.27, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

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

Förutsättningar

Ett företag köper en maskin för 1 800 000 kr. Den levereras i december år 1 och tas i bruk i februari år 2. Beräknad nyttjandeperiod är 6 år. Företaget vill av skatteskäl värdera maskinen så lågt som möjligt.

Företaget äger inga andra maskiner eller inventarier.

Tänk så här

Enligt punkt 10.22 ska avskrivning påbörjas det år tillgången tas i bruk, dvs. först år 2 redovisas en avskrivning med 300 000 kr (1 800 000/6).

Enligt 18 kap. IL får företaget avdrag för värdeminskning på under året anskaffade maskiner och inventarier utan krav på att de har tagits i bruk. Enligt huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning får avskrivning göras enligt följande:
År 1: 30 % × 1 800 000 = 540 000 kr
År 2: 30 % × (1 800 000 - 540 000) = 378 000 kr.

Skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess skattemässiga värde redovisas som en obeskattad reserv.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-300 000	0
Bokslutsdispositioner		
Förändring av överavskrivningar	-78 000	-540 000

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Materiella anläggningstillgångar		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 500 000	1 800 000
Obeskattade reserver		
Ackumulerade överavskrivningar	618 000	540 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning
Tillämpad avskrivningstid:
Maskiner och andra tekniska anläggningar 6 år

Noter till balansräkningen
(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Maskiner och andra tekniska anläggningar

	År 2	År 1
Ingående anskaffningsvärden	1 800 000	0
Inköp	0	1 800 000
Utgående anskaffningsvärden	1 800 000	1 800 000

Ingående avskrivningar	0	0
Årets avskrivningar	-300 000	0
Utgående avskrivningar	-300 000	0
Redovisat värde	1 500 000	1 800 000

Referenser

Punkterna 9.2, 10.20, 10.23, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång

Förutsättningar

Ett företag köper år 1 en maskin för 1 000 000 kr. Nyttjandeperioden bestäms till 5 år. År 4 förbättras maskinen för 500 000 kr. Nyttjandeperioden för den förbättrade maskinen bestäms till 6 år.

Tänk så här

En tillkommande aktiverad utgift för en maskin är inte en separat avskrivningsenhet. Medför en investering i en produktionsutrustning att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs ska det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden.

Redovisat värde 1/1 år 4	400 000
Förbättring år 4	500 000
Avskrivningsunderlag	900 000

Avskrivningen år 4 är 150 000 kr (900 000/6).

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 4**	**År 3**
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-150 000	-200 000

Balansräkningen	**31/12 år 4**	**31/12 år 3**
Materiella anläggningstillgångar		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	750 000	400 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning
Tillämpad avskrivningstid:

Maskiner och andra tekniska anläggningar	6 år

Noter till balansräkningen
(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Maskiner och andra tekniska anläggningar

	År 4	År 3
Ingående anskaffningsvärden	1 000 000	1 000 000
Inköp	500 000	0
Utgående anskaffningsvärden	1 500 000	1 000 000
Ingående avskrivningar	-600 000	-400 000
Årets avskrivningar	-150 000	-200 000
Utgående avskrivningar	-750 000	-600 000
Redovisat värde	750 000	400 000

Referenser

Punkterna 10.19, 10.20, 10.22, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 e – Återföring av en nedskrivning

Förutsättningar

Ett företag köper ett växthus för 2 000 000 kr år 1. Nyttjandeperioden bestäms till 20 år och växthuset skrivs av med 100 000 kr (2 000 000/20) per år.

År 6 skrivs växthuset ned eftersom värdet har minskat till 1 000 000 kr på grund av ändrade energipriser och minskande kundunderlag och det antas att värdenedgången är bestående.

År 9 byggs ett bostadsområde nära växthuset vilket medför att kundunderlaget ökar. Värdet på växthuset bedöms ha ökat till 1 800 000 kr.

Tänk så här

Nedskrivning

Redovisat värde 1/1 år 6	1 500 000
Värde 1/1 år 6	-1 000 000
Nedskrivning	500 000

Efter nedskrivningen skrivs växthuset av med 66 667 kr (1 000 000/15) per år.

Återföring av nedskrivning
En nedskrivning ska återföras om skälet som föranledde nedskrivningen inte längre finns kvar. Efter återföringen av nedskrivningen får värdet på tillgången inte överstiga ett värde motsvarande vad tillgången skulle ha varit redovisad till om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Redovisat värde den 1 januari år 9 är 800 000 kr (1 000 000 - (66 667 × 3)). Hade någon nedskrivning inte gjorts skulle det redovisade värdet ha uppgått till 1 200 000 kr. Återföring görs med 400 000 kr. År 9 bedöms värdet ha ökat till 1 800 000 kr. Hade värdet bedömts vara 1 150 000 kr hade återföring fått göras med endast 350 000 kr.

Efter återföringen av nedskrivningen skrivs växthuset av med 100 000 kr (1 200 000/12) per år.

I resultaträkningen redovisas 300 000 kr (400 000 - 100 000).

Företaget väljer att lämna mer utförliga upplysningar än vad lagen kräver och visar därför i noten till anläggningstillgångarna att hela nedskrivningen är återförd. Den skillnad mellan nedskrivning och återfört belopp som beror på de avskrivningar som skulle ha redovisats om tillgången inte skrivits ned, anges i noten på raderna för Omklassificering m.m. vid avskrivningar respektive nedskrivningar.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 9**	**År 8**
Rörelsekostnader		
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	300 000	-66 667

Balansräkningen	**31/12 år 9**	**31/12 år 8**
Materiella anläggningstillgångar		
Byggnader och mark	1 100 000	800 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning
Tillämpad avskrivningstid:
Byggnader 20 år

Noter till balansräkningen
(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Byggnader och mark

	År 9	År 8
Ingående anskaffningsvärden	2 000 000	2 000 000
Utgående anskaffningsvärden	2 000 000	2 000 000

Ingående avskrivningar	-700 000	-633 333

Omklassificeringar m.m.	-100 000	0
Årets avskrivningar	-100 000	-66 667
Utgående avskrivningar	-900 000	-700 000

Ingående nedskrivningar	-500 000	-500 000
Återförda nedskrivningar	400 000	0
Omklassificeringar m.m.	100 000	0
Utgående nedskrivningar	0	-500 000
Redovisat värde	1 100 000	800 000

Referenser

Punkterna 10.37–10.39, 18.4 och 18.10 samt 5 kap. 8 § ÅRL

10 f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde

Förutsättningar

En ideell förening förvärvar den 1 mars en fastighet för 9 000 000 kr inklusive utgift för lagfart till sin museiverksamhet. Fastigheten saknar taxeringsvärde vid tidpunkten för köpet. På fastighen finns en byggnad som beräknas ha en nyttjandeperiod på 50 år.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet för en fastighet som består av både byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Eftersom fastigheten i detta fall saknar taxeringsvärde får fördelningen mellan byggnad och mark göras på annan skälig grund. Föreningen gör en fiktiv beräkning av taxeringsvärdet med hjälp av Skatteverkets e-tjänst *Beräkna taxeringsvärde*. Med utgångspunkt i detta fiktiva taxeringsvärde kan 2/3, 6 000 000 kr, av det totala anskaffningsvärdet hänföras till byggnaden och 1/3, 3 000 000 kr, till marken. Föreningen redovisar avskrivning på byggnaden med 2 % av 6 000 000 kr, vilket innebär en avskrivning på 120 000 kr.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelsekostnader	
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-120 000

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Materiella anläggningstillgångar	
Byggnader och mark	8 880 000

Noter om redovisningsprinciper

Avskrivning
Tillämpad avskrivningstid:

Byggnader	50 år

Noter till balansräkningen
(mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)

Byggnader och mark

	År 1
Ingående anskaffningsvärden	0
Inköp	9 000 000
Utgående anskaffningsvärden	9 000 000

Ingående avskrivningar	0
Årets avskrivningar	-120 000
Utgående avskrivningar	-120 000
Redovisat värde	8 880 000

Referenser Punkt 10.11

Exempel till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

11 a – Noterade aktier, värdeuppgång

Förutsättningar Ett företag köper 1 000 aktier i det noterade företaget XYZ för 90 kr/aktie. Courtage i samband med köpet är 2 000 kr. Aktierna har gått upp i värde och betalkursen på balansdagen är 110 kr/aktie.

Tänk så här Finansiella anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärde. I det värdet ingår utgifter som är hänförliga till förvärvet, t.ex. courtage. Värdering till verkligt värde är inte tillåtet. Aktiernas värde får inte skrivas upp. En värdestegring får ingen effekt i resultaträkningen förrän aktierna säljs. Däremot ska en orealiserad förlust få genomslag i resultaträkningen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen	**31/12 år X**
Finansiella anläggningstillgångar	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	92 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkterna 11.7 och 11.9 samt 4 kap. 6 § ÅRL
För aktiebolag och ekonomiska föreningar se även punkt 11.24 respektive 11.25

11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning

Förutsättningar

Ett företag köper den 1 maj 1 000 aktier i det noterade företaget ABC för 55 kr/aktie inklusive courtage. Den 15 maj lämnar ABC en utdelning på 5 kr/aktie. Syftet med innehavet är långsiktigt.

Tänk så här

Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver inte minska anskaffningsvärdet på aktierna.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År X**
Finansiella poster	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	5 000

Balansräkningen	**31/12 år X**
Finansiella anläggningstillgångar	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	55 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.10

11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring

Förutsättningar

Ett företag köper aktier i det noterade företaget DEF. Köpen görs som en långsiktig placering och vid tre olika tillfällen enligt följande:
500 aktier köps den 5 mars för 23 kr/aktie
2 000 aktier köps den 7 maj för 27 kr/aktie
1 000 aktier köps den 29 juni för 29 kr/aktie

Den 10 oktober säljs 1 500 aktier för 35 kr/aktie. Betalkursen på balansdagen är 33 kr.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet på aktier av samma slag ska beräknas enligt genomsnittsmetoden. Det realisationsresultat som inkluderas i resultaträkningen beräknas med utgångspunkt i det genomsnittliga anskaffningsvärdet på de aktier företaget innehar. Totalt innehar företaget 3 500 aktier (500 + 2 000 + 1 000). Anskaffningsvärdet beräknas på följande sätt:

Tidpunkt	Antal aktier	Pris	Totalt anskaffningsvärde
5 mars	500	23	11 500
7 maj	2 000	27	54 000
29 juni	1 000	29	29 000
Totalt värde	3 500		**94 500**

Genomsnittligt värde per aktie är 27 kr (94 500/3 500). Realisationsresultat i samband med försäljning blir 8 kr (35 - 27) per aktie eller totalt 12 000 kr (8 × 1 500).

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År X**
Finansiella poster	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	12 000

Balansräkningen	**31/12 år X**
Finansiella anläggningstillgångar	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	54 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.14

11 d – Statsobligation, upplupen ränta

Förutsättningar

Ett företag köper den 1 juni en statsobligation med ett nominellt värde på 1 miljon kr. Kupongräntan uppgår till 4 % och betalas halvårsvis den 31 december och den 30 juni. Företaget betalar 1 016 667 kr för obligationen. Årsredovisning upprättas per den 31 december.

Tänk så här

När företaget köper obligationen betalar man för den ränta som har ackumulerats under perioden den 1 januari till den1 juni. Den ackumulerade räntan uppgår till 16 667 kr (1 000 000 × 0,04 × 5/12).

Den ackumulerade (upplupna) räntan ska inte ingå i anskaffningsvärdet för obligationen. Totalt kommer företaget att få 40 000 kr utbetalat i ränta under året. Årets ränteintäkt blir 23 333 kr (40 000 - 16 667) vilket motsvarar 7 månaders ränta.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År X**
Finansiella poster	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	23 333

Balansräkningen	**31/12 år X**
Finansiella anläggningstillgångar	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	1 000 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.10

11 e – Statsobligation, köpt till överkurs

Förutsättningar

Ett företag köper den 1 januari år 2 en statsobligation till överkurs. Det innebär att mer än det nominella värdet betalas och att överkursen inte utgörs av upplupen ränta. I det aktuella fallet görs köpet direkt efter ränteutbetalningen. Nominellt värde på obligationen är 1 000 000 kr. Företaget betalar 1 040 000 kr. Kvarvarande löptid på obligationen är 4 år. Kupongräntan är 5 %, dvs. ränteutbetalningen är 50 000 kr (1 000 000 × 0,05) per år. Årsredovisning upprättas per den31 december.

Tänk så här

Obligationens anskaffningsvärde är 1 040 000 kr. Det redovisade värdet på obligationen ska under de fyra åren, från anskaffningstidpunkten till inlösentidpunkten, minska från 1 040 000 kr till 1 000 000 kr. Skillnaden, dvs. 40 000 kr, ska minska ränteintäkten under den tid företaget innehar obligationen.

Det finns olika metoder för hur överkursen på 40 000 kr ska fördelas. Kommentaren till punkt 11.16 anger att det kan ske linjärt. Det innebär att ränteintäkten minskas med 10 000 kr (40 000/4) per år. Därmed minskar också obligationens värde med 10 000 kr per år.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 3**	**År 2**
Finansiella poster		
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	40 000	40 000

Balansräkningen	**31/12 år 3**	**31/12 år 2**
Finansiella anläggningstillgångar		
Andra långfristiga värde-pappersinnehav	1 020 000	1 030 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.16

11 f – Nollkupongsobligation

Förutsättningar

Ett företag köper den 1 juli år 1 en s.k. nollkupongare. Kvarvarande löptid på obligationen är 3 år, nominellt värde 1 000 000 kr och inköpspriset 820 000 kr. Årsredovisning upprättas per 31 december.

Tänk så här

En nollkupongare är en obligation som inte ger någon ränta. Därför säljs den med rabatt. Rabatten är 180 000 kr (1 000 000 - 820 000). Av kommentaren till punkt 11.16 framgår att en sådan rabatt kan redovisas som ränteintäkt linjärt under tiden fram till dess obligationen löses in. Kvarvarande löptid är 3 år och räntan blir därför 60 000 kr (180 000/3) per år. Betalning för ränteintäkten erhålls först i samband med inlösen av obligationen den 30 juni år 4, vilket gör att räntan adderas löpande till obligationens värde.

I årsredovisningen år 1 ska anskaffningsvärdet ökas med 30 000 kr (60 000 × 6/12).

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 1**
Finansiella poster	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	30 000

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Finansiella anläggningstillgångar	
Andra långfristiga värde-pappersinnehav	850 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkt 11.16

11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr

Förutsättningar

Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Värde-förändring
Andelar i koncernföretag	100	0	-100
Fordringar hos koncernföretag	100	80	-20
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	120	+20

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.

Tänk så här

Posten Andelar i koncernföretag bedöms den 31 december år 2 ha ett värde på 0 kr och ska därför skrivas ned med 100 000 kr till 0 kr.

Varje enskild anläggningstillgång prövas individuellt. Efter nedskrivningen av posten Andelar i koncernföretag understiger kvarvarande värdenedgång på företagets finansiella tillgångar, dvs. värdenedgången på posten Fordringar i koncernföretag, 25 000 kr varför någon ytterligare nedskrivning inte behöver göras.

Även posten Andra långfristiga värdepappersinnehav tas upp till redovisat värde vid årets början eftersom värdering till verkligt värde inte är tillåtet.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar-	100 000	0

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Finansiella anläggningstillgångar		
Andelar i koncernföretag	0	100 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100 000	100 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkterna 11.7, 11.20, 11.26, 19.8 och 19.21

11 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar

Förutsättningar

Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Värde-förändring
Andelar i koncernföretag	100	90	-10
Fordringar hos koncernföretag	100	90	-10
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	90	-10
Summa			-30

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.

Tänk så här

Värdenedgången på varje enskild finansiell anläggningstillgång understiger 25 000 kr.

Trots att ingen enskild anläggningstillgång har minskat med 25 000 kr uppgår ändå den kollektiva värdeminskningen till mer än 25 000 kr. Varje enskild anläggningstillgång skrivs ned individuellt med 10 000 kr.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	-30 000	X

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Finansiella anläggningstillgångar		
Andelar i koncernföretag	90 000	100 000
Fordringar hos koncernföretag	90 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	90 000	100 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkterna 11.20, 11.26, 19.8 och 19.21

11 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet

Förutsättningar

Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):

	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2		Värde-förändring
Andelar i koncernföretag				
Aktier i DB 1	100	30		-70
Aktier i DB 2	100	90		-10
Fordringar hos koncernföretag	100	100		0
Andra långfristiga värdepappersinnehav				
Aktier 1 i portföljen	50	10	-40	
Aktier 2 i portföljen	50	80	+30	
Aktier 3 i portföljen	50	40	-10	
Summa värdepappersportfölj	150	130		-20
Andra långfristiga fordringar	220	220		0

Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.

Tänk så här

Finansiella anläggningstillgångar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som *en* tillgång.

Aktierna i DB 1 och DB 2 skrivs ned individuellt och värdepappersportföljen kollektivt.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och		

kortfristiga placeringar	-100 000	X

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Finansiella anläggningstillgångar		
Andelar i koncernföretag	120 000	200 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	130 000	150 000
Andra långfristiga fordringar	220 000	220 000

Noter till balansräkningen
Se exempel 18 c.

Referenser

Punkterna 11.6, 11.20, 11.26, 19.8 och 19.21

Exempel till Kapitel 12 – Varulager

12 a – Värdering av egentillverkade varor

Förutsättningar

Ett företag tillverkar två olika produkter, A och B. I förkalkylen uppskattas kostnaderna för att tillverka produkterna enligt följande:

Lönekostnad inkl. arbetsgivaravgifter	150 kr/tim
Materialkostnad	60 kr/kg

Samma arbetskraft och samma slags material används vid tillverkningen av båda produkterna enligt följande:

	A	**B**
Material	8 kg/st	5 kg/st
Arbetstid	2 tim/st	6 tim/st

Företaget uppskattar de fasta omkostnaderna enligt följande:

Tillverkningsomkostnad (tjänstemannalön, avskrivningar, övriga indirekta tillverkningskostnader)	600 000 kr
Administrationsomkostnad (ekonomipersonal, försäkring, lokalhyra)	300 000 kr
Försäljningsomkostnad (broschyrer, reklam, säljfunktion)	400 000 kr
Årsarbetstid i produktionen	20 000 timmar fördelat på 4 000 A-produkter och 2 000 B-produkter

Förkalkylen bedöms ge ett realistiskt mått på produkternas anskaffningsvärde. Företaget använder en metod där tillverkningsomkostnaden fördelas per arbetad timme och påförs respektive produkt genom ett timpris.

Företaget bedömer att försäljningspris, efter beaktande av inkurans, för produkt A är 1 000 kr och för produkt B 1 450 kr. Vid försäljning utgår provision till återförsäljare för produkt A med 3 % och för produkt B med 6 %.

På balansdagen den 31 december inventerar företaget lagret och det finns 180 st produkt A och 300 st produkt B.

Tänk så här

Anskaffningsvärde
Administrations- och försäljningsomkostnader ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. Skäligt pålägg för tillverkningsomkostnader får ingå. Pålägget för tillverkningsomkostnader beräknas till 30 kr/tim (600 000/20 000).

Förkalkyl

Anskaffningsvärde Produkt A

Direkt material	60 kr/kg × 8 kg/st =	480 kr
Direkt lön	150 kr/tim × 2 tim/st =	300 kr
Tillv.omk.påslag	30 kr/tim × 2 tim/st =	60 kr
Anskaffningsvärde		840 kr

Anskaffningsvärde Produkt B

Direkt material	60 kr/kg × 5 kg/st =	300 kr
Direkt lön	150 kr/tim × 6 tim/st =	900 kr
Tillv.omk.påslag	30 kr/tim × 6 tim/st =	180 kr
Anskaffningsvärde		1 380 kr

Nettoförsäljningsvärde
Nettoförsäljningsvärdet innebär att det bestämda försäljningsvärdet ska minskas med kostnader som direkt kan hänföras till försäljningen (försäljningssärkostnad). Med försäljningssärkostnad avses varurabatter, bonus, provisioner etc. Företaget har gjort vissa antaganden (se förutsättningar) avseende försäljningen.

Nettoförsäljningsvärde per produkt Produkt A

Försäljningspris	1 000 kr
Provision återförsäljare, 3 %	-30 kr
Nettoförsäljningsvärde	970 kr

Nettoförsäljningsvärde per produkt Produkt B

Försäljningspris	1 450 kr
Provision återförsäljare, 6 %	-87 kr
Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr

Varulagrets värde
Varulagret ska värderas *post för post* till det lägsta av anskaffningsvärdet och

nettoförsäljningsvärdet. Det lägsta värdet för produkt A är anskaffningsvärdet medan nettoförsäljningsvärdet är det lägsta värdet för produkt B. Varulagrets värde i årsredovisningen beräknas enligt följande:

Varulagervärde Produkt A	
Anskaffningsvärde	840 kr
Antal produkter	180 st
Varulagervärde	151 200 kr

Varulagervärde Produkt B	
Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr
Antal produkter	300 st
Varulagervärde	408 900 kr

Totalt varulagervärde	**560 100 kr**

Redovisa så här i årsredovisningen

I **resultaträkningen** redovisas kostnaderna i respektive post. Inga exakta kostnader finns med i förutsättningarna varför det inte visas här. Förändringen i lagervärdet från föregående räkenskapsår redovisas i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

I **balansräkningen** redovisas 560 100 kr i posten Färdiga varor och handelsvaror.

Företaget lämnar följande **not** om redovisningsprinciper.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor
Företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

Referenser

Punkterna 12.4, 12.9–12.15 och 18.7

12 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen

Förutsättningar

Ett företag köper in produkten A och tillverkar produkterna B och C. Företaget räknar inte in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för de egentillverkade produkterna. Företagets försäljning uppgår enligt följande (belopp i kr):

Produkt	**Oms. år 1**	**Oms. år 2**
A	120 000	152 400
B	233 950	545 500
C	680 380	810 420
Summa	1 034 330	1 508 320

Lagervärde enligt lägsta värdets princip (belopp i kr):

Produkt	**Värde år 0**	**Värde år 1**	**Värde år 2**
A	327 950	400 000	350 800
B	600 000	550 000	745 000
C	775 950	800 000	920 300

Av produkt B var 25 % färdigtillverkade år 1 och 10 % färdigtillverkade år 2. Av produkt C var 50 % färdigtillverkade år 1 och 25 % färdigtillverkade år 2.

Tänk så här

För produkterna B och C ska skillnaden mellan ingående och utgående lagervärden redovisas i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Värdet i balansräkningen har ökat mellan år 1 och 2, vilket medför att i resultaträkningen ska en kreditpost redovisas på 315 300 kr ((745 000 + 920 300) - (550 000 + 800 000)). Värdet har minskat mellan år 0 och 1, vilket medför att i resultaträkningen ska en debetpost redovisas på -25 950 kr ((550 000 + 800 000) - (600 000 + 775 950)).

I exemplet finns inte något beloppsunderlag för redovisning av respektive års kostnader för produkterna A, B och C.

Produkterna ska i balansräkningen redovisas i olika lagerposter. Produkt A ska alltid ingå i posten Färdiga varor och handelsvaror. Produkterna B och C ingår i den posten till den del de på balansdagen är färdigtillverkade. Resterande produkter B och C ingår i posten Varor under tillverkning. Råvaror och förnödenheter som ännu inte tagits i bruk ingår i posten Råvaror och förnödenheter. I exemplet finns inga sådana angivna.

Varor under tillverkning år 1		
B	75 % × 550 000	412 500 kr
C	50 % × 800 000	400 000 kr
Totalt		812 500 kr

Färdiga varor år 1		
A	100 % × 400 000	400 000 kr
B	25 % × 550 000	137 500 kr
C	50 % × 800 000	400 000 kr
Totalt		937 500 kr

Varor under tillverkning år 2		
B	90 % × 745 000	670 500 kr
C	75 % × 920 300	690 225 kr
Totalt		1 360 725 kr

Färdiga varor år 2		
A	100 % × 350 800	350 800 kr

B	10 % × 745 000	74 500 kr
C	25 % × 920 300	230 075 kr
Totalt		655 375 kr

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Nettoomsättning	1 508 320	1 034 330
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	315 300	-25 950

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Varulager m.m.		
Varor under tillverkning	1 360 725	812 500
Färdiga varor och handelsvaror	655 375	937 500

Inga **notupplysningar** krävs.

Referenser

Punkt 12.13

12 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag

Förutsättningar

En affär säljer skor. I försäljningspriset ingår ett schablonmässigt pålägg med 80 % på inköpspriset. På balansdagen finns 400 par skor i lager. Försäljningspriset är normalt 1 350 kr per par. I mellandagsrean har försäljningspriset för vissa skor satts ned till 600 kr. Av dessa skor finns 150 par kvar på balansdagen. Alla belopp är exkl. mervärdesskatt.

Tänk så här

Varulagret ska värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Ett detaljhandelsföretag får beräkna anskaffningsvärdet till försäljningspriset (exkl. mervärdesskatt) med avdrag för det pålägg som används i priskalkylen.

Värdering av skor till ordinarie pris
Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr (1 350/1,8) per par. Anskaffningsvärdet 187 500 kr (750 × 250) är lägre än nettoförsäljningsvärdet 337 500 kr (1 350 × 250) och dessa skor värderas därför till 187 500 kr enligt lägsta värdets princip.

Värdering av skor till reapris
Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr (1 350/1,8) per par (dvs. utifrån ordinarie försäljningspris). Nettoförsäljningsvärdet 90 000 kr (600 × 150) är lägre än

anskaffningsvärdet 112 500 kr (750 × 150) och reaskorna värderas därför till 90 000 kr enligt lägsta värdets princip.

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen

Varulager m.m.	
Färdiga varor och handelsvaror	277 500

Referenser

Punkterna 12.4, 12.8, 12.14 och 12.15

12 d – Varor som erhållits i gåva och som inte bokförts löpande

Förutsättningar

En ideell förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin, skänkta av privatpersoner, för att få in pengar till sin verksamhet. Föreningen bokför inte gåvorna löpande med stöd av 5 kap. 1 § BFL. De varor som finns kvar på balansdagen redovisas till ett uppskattat sammanvägt nettoförsäljningsvärde.

Vid föregående års utgång värderades varulagret till 320 000 kr och vid årets utgång till 400 000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen sålt varor för 1 273 000 kr.

Tänk så här

Varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång. Det innebär att varulagerförändringen, 80 000 kr (400 000 - 320 000), redovisas som intäkt av gåva. Hade varulagrets värde varit lägre, hade varulagerförändringen i stället redovisats som kostnad i posten Handelsvaror.

Eftersom förändring av varulager avseende varor som erhållits i gåva i vissa fall ska redovisas som intäkt av gåva måste en förening som säljer både varor som skänkts och inköpta varor göra separata beräkningar för det inköpta varulagret respektive det varulager som erhållits i gåva.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År X**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Gåvor	80 000
Nettoomsättning	1 273 000

Balansräkningen	**31/12 år X**
Varulager m.m.	
Handelsvaror	400 000

Referenser

Punkterna 4.29, 6.26, 9.3, 9.12 och 12.20

Exempel till Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver

15 a – Medlemsinsats och upplåtelseavgift i bostadsrättsförening

Förutsättningar

I en bostadsrättsförening finns 14 lägenheter upplåtna med bostadsrätt och en upplåten med hyresrätt. Hyresgästen har sagt upp sitt hyreskontrakt och flyttat. Hyresrätten har ombildats till bostadsrätt. I samband med ombildningen renoverade föreningen lägenheten för 150 000 kr och betalade mäklararvode med 40 000 kr. Renoveringen var inte en värdehöjande förbättring utan endast normalt underhåll. Den nya bostadsrättshavaren betalade 1 300 000 kr för bostadsrätten, 500 000 kr utgjorde insats och 800 000 kr upplåtelseavgift.

Tänk så här

Renoveringen var inte värdehöjande. Utgiften för renoveringen ska därför kostnadsföras.

Mäklararvodet ska redovisas som kostnad det år tjänsten utförs.

Insatsen och upplåtelseavgiften ska redovisas som bundet eget kapital.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År X**
Rörelsekostnader	
Övriga externa kostnader	-150 000
Övriga rörelsekostnader	-40 000

Balansräkningen	**31/12 år X**
Eget kapital	
Bundet eget kapital	
Medlemsinsatser	1 300 000

Referenser

Punkterna 7.10, 10.18 och 15.8

15 b – Redovisning i avkastningsstiftelse

Förutsättningar

En avkastningsstiftelse har under räkenskapsåret ränteinkomster på 400 000 kr och erhållna utdelningar på 1 300 000 kr. Stiftelsen har fått en gåva om 300 000 kr som ska användas för anskaffning av en tillgång kommande år. Realisationsresultatet från försäljning av värdepapper har uppgått till 3 400 000 kr. Stiftelsens kostnader som till största del består av förvaltningskostnader och kostnader för styrelse, administration och revision har uppgått till 340 000 kr.

Stiftelsen har även fått en gåva om 2 000 000 kr som enligt gåvobrevet inte får förbrukas för stiftelsens ändamål.

Stiftelsen har under räkenskapsåret beviljat anslag om 3 400 000 kr varav

700 000 kr utbetalas efter räkenskapsårets utgång. 500 000 kr av tidigare års beviljade anslag har återförts.

Enligt stadgarna ska 10 % av årets förvaltningsresultat överföras till bundet eget kapital (kapitalisering). Realisationsresultatet får inte förbrukas för stiftelsens ändamål.

Stiftelsen behandlar gåvan som ska användas för anskaffning av en tillgång kommande år som ändamålsbestämda medel. Stiftelsen har valt att redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i eget kapital.

Exemplet visar hela resultaträkningen men endast delar av balansräkningen.

Tänk så här

Eget kapital ska delas in i bundet respektive fritt eget kapital. Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital i posten Stiftelsekapital när gåvan erhålls.

Ett lämnat anslag ska i en avkastningsstiftelse redovisas som en minskning av eget kapital i posten Balanserat resultat.

Ändamålsbestämda medel får redovisas i egen post i eget kapital. Det görs genom en omföring från posten Balanserat resultat till posten Ändamålsbestämda medel.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posterna i resultat- och balansräkningen anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Enligt punkt 3.12 får stiftelser även ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Stiftelsen utnyttjar dessa möjligheter.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**
Stiftelsens intäkter	
Utdelningar	1 300 000
Ränteintäkter	400 000
Gåvor	300 000
Summa stiftelsens intäkter	**2 000 000**
Stiftelsens kostnader	
Externa kostnader	-340 000
Summa stiftelsen kostnader	**-340 000**
Förvaltningsresultat	*1 660 000*

Finansiella poster		
Realisationsresultat	3 400 000	
Summa finansiella poster	**3 400 000**	
Årets resultat	*5 060 000*	
Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Eget kapital		
Bundet eget kapital		
Stiftelsekapital	35 566 000	33 400 000
Ackumulerat realisationsresultat	50 000 000	46 600 000
Summa bundet eget kapital	*85 566 000*	*80 000 000*
Fritt eget kapital		
Ändamålsbestämda medel	1 700 000	1 400 000
Balanserat resultat	2 034 000	5 100 000
Årets resultat	5 060 000	3 700 000
Summa fritt eget kapitalt	*8 794 000*	*10 200 000*
Summa eget kapital	**94 360 000**	**90 200 000**
Kortfristiga skulder		
Beviljade ej utbetalda anslag	700 000	500 000

Specifikation av förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen

	Stiftelse-kapital	Ackumu-lerat realisations-resultat	Ändamåls-bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	33 400 000	46 600 000	1 400 000	5 100 000	3 700 000	90 200 000
Erhållna gåvor	2 000 000					2 000 000
Omföring föregående års resultat				3 700 000	-3 700 000	
Beviljade anslag				-3 400 000		-3 400 000
Återförda anslag				500 000		500 000
Kapitalisering	166 000			-166 000		
Omföring årets realisations-resultat		3 400 000		-3 400 000		

Omföring ändamåls-bestämda medel			300 000	-300 000		
Årets resultat					5 060 000	5 060 000
Belopp vid årets utgång	35 566 000	50 000 000	1 700 000	2 034 000	5 060 000	94 360 000

Referenser

Punkterna 3.5, 3.12, 4.20, 4.21, 4.22, 4.25, 4.27, 6.38, 7.19, 15.20, 15.22, 15.23 och 15.23A. 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

15 c – Reservering och användning av underhålls- och förnyelsefond i en samfällighetsförening

Förutsättningar

En samfällighetsförening förvaltar en gemensamhetsanläggning som är av kommunalteknisk natur och inrättad för småhusfastigheter. Föreningen ska därför, enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter, avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse av anläggningen. Föreningen gör en årlig reservering till underhålls- och förnyelsefonden på 100 000 kr.

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett eget kapital på 1 900 000 kr varav 1 700 000 kr är underhålls- och förnyelsefond. Förening har under räkenskapsåret utfört underhåll för 895 000 kr. Räkenskapsårets underskott uppgår till 800 000 kr.

Av föreningens stadgar framgår vilket belopp som ska reserveras till underhålls- och förnyelsefonden. Av stadgarna framgår även vad fonden får tas i anspråk för. Detta innebär att omföringen till respektive från fonden kan verkställas av styrelsen och bokföras innevarande räkenskapsår.

Föreningen väljer att särredovisa reservering till respektive ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefonden.

Tänk så här

Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen.

Reservering till underhålls- och förnyelsefond ska redovisas som en omföring inom eget kapital, från posten Balanserat resultat, när behörigt organ har fattat beslut om att reserveringen ska göras och beslutet verkställs. Ianspråktagande av fonden redovisas genom en omföring till posten Balanserat resultat.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**
Rörelsekostnader	
Övriga externa kostnader	-895 000

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Eget kapital		
Underhålls- och förnyelsefond	905 000	1 700 000
Balanserat resultat	995 000	100 000
Årets resultat	-800 000	100 000
Summa eget kapital	**1 100 000**	**1 900 000**

Specifikation av förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen

	Underhålls- och förnyelsefond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	1 7000 000	100 000	100 000	1 900 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Reservering till underhålls- och förnyelsefond	100 000	-100 000		
Ianspråktagande av underhålls- och förnyelsefond	-895 000	895 000		
Årets resultat			-800 000	-800 000
Belopp vid årets utgång	905 000	995 000	-800 000	1 100 000

Referenser

Punkterna 4.36 och 15.23C. 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

15 d – Redovisning av ändamålsbestämda medel

Förutsättningar

En ideell förening har under räkenskapsåret medlemsintäkter på 400 000 kr, bidrag på 1 300 000 kr och intäkter från aktiviteter på 1 000 000 kr. Föreningen har fått gåvor om 30 000 kr som ska användas till stipendier. Föreningens kostnader har uppgått till 2 700 000 kr varav 50 000 kr avser utdelade stipendier som beslutats under året.

Föreningen behandlar gåvorna som ändamålsbestämda medel och har valt att redovisa dem i egen post i eget kapital. I specifikationen av förändringar i eget kapital väljer föreningen att särredovisa tillkommande gåvor och användningen av dem.

Exemplet visar hela resultaträkningen men endast delar av balansräkningen.

Tänk så här

Intäkt av gåva och lämnade bidrag redovisas i resultaträkningen.

Ändamålsbestämda medel får redovisas i egen post i eget kapital. Det görs genom en omföring från posten Balanserat resultat till posten Ändamålsbestämda medel. Användning av ändamålsbestämda medel redovisas genom en omföring till posten Balanserat resultat från posten Ändamålsbestämda medel.

Förändringar i eget kapital ska specificeras i förvaltningsberättelsen.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posterna i resultat- och balansräkningen anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Enligt punkt 3.13 får ideella föreningar även ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar dessa möjligheter.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**
Föreningens intäkter	
Medlemsavgifter	400 000
Gåvor	30 000
Bidrag	1 300 000
Nettoomsättning	1 000 000
Summa föreningens intäkter	**2 730 000**
Föreningens kostnader	
Lämnade bidrag	-50 000
Externa kostnader	-2 650 000
Summa föreningens kostnader	**-2 700 000**
Årets resultat	*30 000*

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Eget kapital		
Ändamålsbestämda medel	80 000	100 000
Balanserat resultat	420 000	300 000
Årets resultat	30 000	100 000
Summa eget kapital	**530 000**	**500 000**

Specifikation av förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen

	Ändamåls-bestämda medel	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	300 000	100 000	500 000
Omföring föregående års resultat		100 000	-100 000	
Tillkommande ändamålsbestämda medel	30 000	-30 000		
Användning av ändamålsbestämda medel	-50 000	50 000		
Årets resultat			30 000	30 000
Belopp vid årets utgång	80 000	420 000	30 000	530 000

Referenser

Punkterna 3.5, 3.13, 4.28, 4.29, 4.30, 4.31, 6.26 och 15.23B. 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Exempel till kapitel 16 – Avsättningar

16 a – Produktgarantier

Förutsättningar

Enligt försäljningsvillkoren åtar sig en tillverkare att reparera, byta ut eller på annat sätt åtgärda tillverkningsfel som upptäcks inom två år från försäljningsdagen. Tidigare statistik visar att det är sannolikt att garantin kommer att utnyttjas i en del fall.

Utgifterna för garantier under räkenskapsåret uppgår till 500 000 kr. I balansräkningen för föregående räkenskapsår uppgick avsättning för garantier till 400 000 kr.

Tänk så här

Tillverkaren har ett åtagande gentemot köparna till följd av garantin vid försäljningen. Det är sannolikt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.

Tillverkaren ska redovisa en kollektiv avsättning i balansräkningen för samtliga sina åtaganden gentemot köparna på balansdagen.

Företagets bästa uppskattning av framtida garantiåtaganden utgörs av

garantikostnaderna för innevarande år, dvs. 500 000 kr.

Eftersom den utgående avsättningen innebär en ökning i förhållande till den ingående avsättningen redovisas en kostnad på 100 000 kr (500 000 - 400 000) i resultaträkningen utöver den faktiska kostnaden på 500 000 kr som under året belastat resultaträkningen.

Vid inkomstbeskattningen gäller enligt den så kallade schablonregeln att avdraget för framtida garantiutgifter inte får överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden, bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Avsättningen i balansräkningen och avdraget vid beskattningen för framtida garantiutgifter kommer därför i det här fallet att stämma överens.

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Rörelsekostnader		
Övriga externa kostnader	-600 000	X

Balansräkningen	**31/12 år 2**	**31/12 år 1**
Avsättningar		
Övriga avsättningar	500 000	400 000

Referenser

Punkterna 16.2 och 16.7

16 b – Skattetvist

Förutsättningar

Under år 3 genomförs en skatterevision hos ett företag. Vid revisionen gör Skatteverket bedömningen att företaget blivit för lågt beskattad avseende beskattningsår 1. Skatteverket beslutar därför i december år 3 att beskatta företaget för ett ytterligare belopp. Beskattningsbeslutet medför att företaget ska betala 2 miljoner kr i tillkommande inkomstskatt som ska betalas i början av år 4. Företaget gör bedömningen att det är möjligt att få en ändring i beskattningsbeslutet och överklagar det. Företaget yrkar att det inte ska behöva betala någon tillkommande skatt. I samband med överklagandet begär företaget anstånd med att betala skattebeloppet. Skatteverket medger anstånd med betalning.

Någon övrig avsättning fanns inte redovisad den 31december år 2.

Tänk så här

Beskattningsbeslutet innebär att företaget har ett åtagande vid utgången av år 3. Visserligen har företaget överklagat beskattningsbeslutet och hoppas få en ändring till stånd men det är ändå sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet.

Företaget gör en avsättning med 2 miljoner kr i balansräkningen för år 3.

Avsättningens storlek kan vara en viktig extern faktor som påverkat företagets ställning och resultat och ska i så fall beskrivas i förvaltningsberättelsen.

Redovisa så här i årsredovisningen

Förvaltningsberättelsen

Verksamheten
Väsentliga händelser under räkenskapsåret
Skatteverket har under året påfört företaget 2 miljoner kr i tillkommande inkomstskatt efter en skatterevision avseende beskattningsår 1. Företaget har avsatt motsvarande belopp i årsredovisningen. Beslutet har överklagats och styrelsen bedömer att det är möjligt att förvaltningsrätten ändrar beslutet.

Resultaträkningen	**År 3**	**År 2**
Skatter		
Skatt på årets resultat	-2 000 000	0

Balansräkningen	**31/12 år 3**	**31/12 år 2**
Avsättningar		
Övriga avsättningar	2 000 000	0

Referenser

Punkterna 5.4, 16.2 och 16.9

16 c – Pensionsåtagande med pensionsstiftelse

Förutsättningar

Ett företag har bildat en pensionsstiftelse till säkerhet för företagets pensionsåtagande. Enligt stiftelseförordnandet omfattas samtliga anställda i företaget. Stiftelsen och företaget har samma räkenskapsår.

Stiftelsens förmögenhet värderas på balansdagen år 2 till 3 468 000 kr. Företagets pensionsreserv, dvs. kapitalvärdet av företagets pensionsåtaganden, fastställs till 3 535 000 kr, en ökning med 160 000 kr från föregående års kapitalvärde (3 375 000 kr). Av föregående års beräkningar framgår att stiftelsens förmögenhet då översteg pensionsreserven med 9 000 kr.

Den redovisade lönekostnaden för år 2 uppgår till 425 000 kr. Redovisad kostnad för arbetsgivaravgifter före avsättningen till pensioner uppgår till 140 250 kr. Andra personalkostnader, t.ex. utbildning, uppgår till 30 000 kr. Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.

Personalkostnaden hänförs i sin helhet till en person som både är ägare och VD i företaget.

Tänk så här

År 2 understiger stiftelsens förmögenhet pensionsreservens värde och en avsättning ska göras motsvarande mellanskillnaden 67 000 kr (3 535 000 - 3 468 000).

Företaget ska också beräkna särskild löneskatt på det reserverade beloppet vilken blir 16 080 kr (0,24 × 67 000).

Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):

Lönekostnad	425 000
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	140 250
Mellanskillnad pensionsreserv och stiftelsens förmögenhet	67 000
Särskild löneskatt på pensionskostnad	16 080
Utbildningskostnad	30 000
Personalkostnad	678 330

Redovisa så här i årsredovisningen

Resultaträkningen	**År 2**
Rörelsekostnader	
Personalkostnader	-678 330

Balansräkningen	**31/12 år 2**
Avsättningar	
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	67 000
Övriga avsättningar	16 080

Referenser

Punkterna 16.16 och 16.17

16 d – Pensionsåtagande med kapitalförsäkring

Förutsättningar År 1

Under året har företaget utfäst pension till ägaren vilken säkerställs genom en av företaget tecknad och till ägaren pantförskriven kapitalförsäkring. Enligt avtalet är företagets åtagande för ägarens pension och därtill hörande särskilda löneskatt begränsat till utfallet på kapitalförsäkringen.

Kapitalförsäkringen är tecknad med återbetalningsskydd för 1 000 000 kr. Återköpsvärdet per den 31 december är 980 000 kr. Försäkringskapitalet är 995 000 kr. Kapitalförsäkringen är företagets enda finansiella anläggningstillgång.

Företagets utgifter för pensionsförsäkringspremier för övriga anställda är 47 000 kr.

Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.

Företagets kostnader för löner uppgår under räkenskapsåret till 1 425 000 kr. Av dessa avser 425 000 kr lön till ägaren. Kostnaden för arbetsgivaravgifter är

470 250 kr. Företagets övriga personalkostnader, t.ex. för utbildning, uppgår till 40 000 kr.

Tänk så här
År 1

Kapitalförsäkringslösningen avser ägaren som har det bestämmande inflytandet över verksamheten. Pensionsutfästelsen får därför inte redovisas i enlighet med 5 § tryggandelagen varför den i stället ska redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Kapitalförsäkringen ska redovisas som en tillgång i företagets balansräkning.

Kapitalförsäkringen och pensionsutfästelsen ska redovisas till samma värde, dvs. anskaffningsvärdet för kapitalförsäkringen. Någon nedskrivning behöver inte göras av kapitalförsäkringens redovisade värde. Värdenedgången understiger både 25 000 kr och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång (kapitalförsäkringen är företagets enda finansiella anläggningstillgång).

Pensionsutfästelsen säkerställs genom en kapitalförsäkring som även omfattar den särskilda löneskatten. Någon separat beräkning behöver därför inte göras.

Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):

Lönekostnad	1 425 000
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	470 250
Pensionskostnad	
Premier för pensionsförsäkringar	47 000
Särskild löneskatt på pensionskostn.	11 280
Kapitalförsäkringslösning	1 000 000
Utbildningskostnad	40 000
Personalkostnad	2 993 530

Redovisa så här i årsredovisningen
År 1

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelsekostnader	
Personalkostnader	-2 993 530

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Finansiella anläggningstillgångar	
Andra långfristiga fordringar	1 000 000
Avsättningar	
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	1 000 000

Noter till balansräkningen

Ställda säkerheter

Andra ställda säkerheter	1 000 000

Förutsättningar
År 10

De redovisade värdena på kapitalförsäkringen och det tillhörande pensionsåtagandet är oförändrade under år 2–9 eftersom försäkringen har ökat i värde.

År 10 påbörjas pensionsutbetalningen till ägaren samtidigt som 150 000 kr betalas ut från kapitalförsäkringen. Kapitalförsäkringens värde på balansdagen är 1 350 000 kr.

Företagets utgifter för pensionsförsäkringspremier för övriga anställda är 53 000 kr.

Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.

Kostnaden för löner och andra ersättningar är 1 665 000 kr. Av dessa avser 525 000 kr ägaren. Kostnaden för arbetsgivaravgifter är 549 450 kr. Övriga personalkostnader är 60 000 kr.

Tänk så här
År 10

Det utbetalda beloppet från kapitalförsäkringen ska även användas till att betala den särskilda löneskatten på pensionen till ägaren. Företaget har vid utbetalningen beräknat hur stor del som avser pension respektive särskild löneskatt. Av det utbetalda beloppet på 150 000 kr utbetalades följaktligen 120 968 kr (150 000/1,24) i pension till ägaren. Den särskilda löneskatten blir 29 032 kr.

Det verkliga värdet överstiger det redovisade värdet på kapitalförsäkringen. Balansräkningen påverkas därför inte av utbetalningen. Pensionsutbetalningen och skyldigheten att betala särskild löneskatt ska redovisas som kostnad i resultaträkningen. Utbetalningen från kapitalförsäkringen redovisas som intäkt. Först när utbetalat belopp leder till att kapitalförsäkringens värde understiger det redovisade värdet ska utbetalningarna minska de redovisade beloppen i balansräkningen.

Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):

Lönekostnad	1 665 000
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	549 450
Pensionskostnad	
Pensionsutbetalningar	120 968
Premier för pensionsförsäkringar	53 000
Särskild löneskatt på pensionskostnader ((53 000 * 0,24) + 29 032)	41 752
Övriga personalkostnader	60 000
Personalkostnad	2 490 170

Det utbetalade beloppet från kapitalförsäkringen (150 000 kr) redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar.

Redovisa så här i årsredovisningen År 10

Resultaträkningen	**År 10**
Rörelsekostnader	
Personalkostnader	-2 490 170
Finansiella poster	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	150 000

Balansräkningen	**31/12 år 10**
Finansiella anläggningstillgångar	
Andra långfristiga fordringar	1 000 000
Avsättningar	
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	1 000 000
Noter till balansräkningen	
Ställda säkerheter	
Andra ställda säkerheter	1 000 000

Referenser

Punkterna 11.3, 11.19, 11.20, 16.16, 16.18, 18.13 och 18.14

Exempel till Kapitel 17 – Skulder

17 a – Skatteskulder

Förutsättningar

Ett företag har betalat in 11/12 av F-skatten på 120 000 kr (dvs. 110 000 kr). Beräknad inkomstskatt är 98 000 kr. Beräknad särskild löneskatt på tjänstepensionsförsäkringspremier är 23 000 kr och fastighetsskatt är 19 000 kr. F-skatten ska täcka den beräknade inkomstskatten, den särskilda löneskatten samt fastighetsskatten. Företaget betalar inte någon avkastningsskatt.

Tänk så här

Enligt punkt 4.7 ska följande poster (för innevarande och tidigare räkenskapsår) ingå i skatteskulden:

Beräknad och/eller fastställd inkomstskatt	+98 000
Beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande	+19 000
Beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader	+23 000
Beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt	0

Inbetald F-skatt	-110 000
Skatteskuld	=30 000

Redovisa så här i årredovisningen

Resultaträkningen	**År X**
Rörelsekostnader	
Övriga externa kostnader	-19 000
Personalkostnader	-23 000
Skatter	
Skatt på årets resultat	-98 000

Balansräkningen	**31/12 år X**
Kortfristiga skulder	
Skatteskulder	30 000

Referenser

Punkterna 4.7 och 17.2

17 b – Semesterlöneskuld

Förutsättningar

Ett företag har 5 anställda. Intjänandeåret för semestern är den 1 april till den 31 mars. Den 31 december har de anställda sammanlagt 100 semesterdagar innestående. Alla anställda har en månadslön på 30 000 kr. Lagstadgade arbetsgivaravgifter antas vara 30 %. Företaget följer semesterlagen.

Årsredovisning upprättas per den 31 december år 2.

Tänk så här

Semesterlönen per semesterdag beräknas till 5,4 % av månadslönen. Den består dels av lön (4,6 %), dels av semesterlönetillägg (0,8 %).

Semesterlöneskulden blir 162 000 kr (30 000 × 0,054 ×100 dagar).

Arbetsgivaravgifter på semesterlöneskulden blir 48 600 kr (162 000 × 0,3).

Total semesterlöneskuld inkl. arbetsgivaravgifter blir 210 600 kr (162 000 + 48 600).

Redovisa så här i årsredovisningen

Balansräkningen	**31/12 år 2**
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	210 600

Referenser Punkt 17.10

Exempel till Kapitel 18 – Noter

18 a – Redovisningsprinciper

Förutsättningar

Ett företag tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag och redovisar tjänsteuppdrag till fast pris enligt huvudregeln.

Följande avskrivningstider tillämpas:

Maskiner	5 år
Lastbilar	6 år
Byggnader	25 år

Vid beräkningen av avskrivningsunderlaget på lastbilar har hänsyn tagits till ett beräknat restvärde.

Tänk så här

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet behöver inte lämna fler upplysningar om redovisningsprinciper än vad som framgår av punkterna 18.3–18.5.

Redovisa så här i årsredovisningen

Not 1 Redovisningsprinciper

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Tjänste- och entreprenaduppdrag
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor
Företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

Avskrivning
Tillämpade avskrivningstider:

Maskiner och andra tekniska anläggningar	5 år
Inventarier, verktyg och installationer	6 år
Byggnader	25 år

Inventarier, verktyg och installationer består av lastbilar. Vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet för dessa har hänsyn tagits till beräknat restvärde.

Referenser

Punkterna 18.3–18.5 och 18.7

18 b – Exceptionella intäkter och kostnader

Förutsättningar

Ett företag har i samband med bokslutet gjort en nedskrivning av materiella anläggningstillgångar på totalt 5 000 000 kr. Därutöver har avsättning gjorts med 2 000 000 kr avseende en pågående rättstvist.

Tänk så här

Exceptionella intäkter och kostnader är sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Ofta är de exceptionella både på grund av sin storlek och sin förekomst.

Ett företag som haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst ska lämna upplysning i not om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad.

Hänvisning till noten ska göras vid de poster som noten hänför sig till, dvs. Övriga externa kostnader och Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar.

Redovisa så här i årsredovisningen

Exceptionella intäkter och kostnader	
Avsättning för pågående rättstvist	2 000 000
Nedskrivning av materiella anläggningstillgångar	5 000 000

Referenser

5 kap. 3 och 19 §§ ÅRL

18 c – Upplysningar om anläggningstillgångar

Tänk så här

Upplysning ska lämnas för varje redovisad post under rubriken Anläggningstillgångar i årsredovisningen. Enligt balansräkningsuppställningen i punkt 4.7 ingår följande poster.

- Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter,
- Hyresrätter och liknande rättigheter,
- Goodwill,
- Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar,
- Byggnader och mark,
- Maskiner och andra tekniska anläggningar,

- Inventarier, verktyg och installationer,
- Förbättringsutgifter på annans fastighet,
- Övriga materiella anläggningstillgångar,
- Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar,
- Andelar i koncernföretag,
- Fordringar hos koncernföretag,
- Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Ägarintressen i övriga företag,
- Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- Andra långfristiga värdepappersinnehav,
- Lån till delägare eller närstående, och
- Andra långfristiga fordringar.

Det framgår av uppställningen nedan (*Redovisa så här i årsredovisningen*) hur upplysningen presenteras. Rader som inte är relevanta ska inte tas med, t.ex. utgår raderna för avskrivning och uppskrivning vad gäller noten till finansiella anläggningstillgångar eftersom någon avskrivning eller uppskrivning inte görs på dessa.

I exemplet visas fler rader än vad som krävs enligt ÅRL. Den extra informationen gör att redovisat värde i balansräkningen kan härledas.

Redovisa så här i årsredovisningen

Ingående anskaffningsvärden	xxx.xxx
Inköp	xxx.xxx
Försäljningar/utrangeringar	-xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Utgående anskaffningsvärden	**xxx.xxx**
Ingående avskrivningar	-xxx.xxx
Återförda avskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Årets avskrivningar	-xxx.xxx
Utgående avskrivningar	**-xxx.xxx**
Ingående uppskrivningar	xxx.xxx

Återförda uppskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	-xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Årets uppskrivningar	xxx.xxx
Årets avskrivningar på uppskrivet belopp	-xxx.xxx
Utgående uppskrivningar	**xxx.xxx**

Ingående nedskrivningar	-xxx.xxx
Återförda nedskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	xxx.xxx
Återförda nedskrivningar	xxx.xxx
Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx
Årets nedskrivningar (anskaffningsvärde)	-xxx.xxx
Utgående nedskrivningar	**-xxx.xxx**
Redovisat värde	**xxx.xxx**

Referenser

5 kap. 8 § ÅRL och punkt 18.10

18 d – Uppskrivningsfond

Förutsättningar

Ett aktiebolag äger ett antal fastigheter. Några av fastigheterna har tidigare år skrivits upp till taxeringsvärdet. Under räkenskapsåret har ytterligare en fastighet skrivits upp och uppskrivningsfonden har tagits i anspråk för en fondemission.

Anläggningstillgångarnas sammantagna utgående bokförda värde uppgår till 35 000 000 kr. Utgående bokfört värde exklusive uppskrivningar uppgår till 23 000 000 kr.

Tänk så här

Upplysning om uppskrivningsfonden ska lämnas i tabell eller liknande. De uppgifter som ska lämnas är fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut samt förändringar under året. Uppgift ska också lämnas om det värde som skulle ha redovisats om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp.

Redovisa så här i årsredovisningen

Uppskrivningsfond	
Belopp vid årets ingång	8 200 000
Avsättning till fonden under räkenskapsåret	4 000 000
Avskrivning av uppskrivna tillgångar	-200 000
Ianspråktaget för fondemission	-5 000 000

Belopp vid årets utgång	7 000 000

Anläggningstillgångarnas utgående bokförda värde exklusive uppskrivningar uppgår till 23 000 000 kr.

Referenser

5 kap. 11 § ÅRL

18 e – Ställda säkerheter

Förutsättningar

Ett företag har lämnat en företagsinteckning på 1 000 000 kr (beloppet som anges på inteckningen) som säkerhet till banken. Företaget har en bil med äganderättsförbehåll. Bilens bokförda värde uppgår till 350 000 kr. Det finns belånade kundfordringar (factoring) till ett värde av 255 000 kr.

I posten Andra långfristiga fordringar finns en kapitalförsäkring som tecknades i samband med att företaget utfäste pension till sin VD. Kapitalförsäkringen är pantsatt till förmån för företagets VD. Anskaffningsvärdet uppgår till 1 000 000 kr.

Företaget har också ställt säkerhet i form av en fastighetsinteckning om 500 000 kr till förmån för sitt dotterföretag.

Tänk så här

Företaget ska lämna upplysning om säkerheternas omfattning, art och form.

När en tillgång är ställd som säkerhet ska upplysningen om omfattningen avse tillgångens redovisade värde. När säkerhet har ställts i form av en inteckning ska upplysningen i stället avse de ställda säkerheternas belopp för respektive slag av inteckning.

Redovisa så här i årsredovisningen

Ställda säkerheter	
Företagsinteckning	1 000 000
Fastighetsinteckning	500 000
(varav fastighetsinteckning till förmån för koncernföretag)	*(500 000)*
Tillgångar med äganderättsförbehåll	350 000
Belånade kundfordringar	255 000
Andra ställda säkerheter	1 000 000
	3 105 000

Referenser

Punkterna 18.13 och 18.14 och 5 kap. 16 § ÅRL

18 f – Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster

Förutsättningar

Ett företag har banklån på totalt 1 500 000 kr. Varje år amorteras 150 000 kr.

Tänk så här

Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska upplysning lämnas om förhållandet till andra poster.

Den kortfristiga delen av lånet uppgår till 150 000 kr och redovisas som kortfristig skuld under rubriken Övriga skulder till kreditinstitut. Resterande del, 1 350 000 kr, redovisas som långfristig skuld under rubriken Övriga skulder till kreditinstitut.

Hänvisning till noten ska göras vid de poster som noten hänför sig till.

Redovisa så här i årsredovisningen

Skulder som avser flera poster
Företagets banklån om 1 500 000 kronor redovisas under följande poster i balansräkningen.

Långfristiga skulder	
Övriga skulder till kreditinstitut	1 350 000
Kortfristiga skulder	
Övriga skulder till kreditinstitut	150 000

Referenser

3 kap. 4 § första stycket andra meningen och 5 kap. 3 § ÅRL