Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Årsbokslut

Vägledning till BFNAR 2017:3

Uppdaterad 2020-06-17

BFN
BOKFÖRINGSNÄMNDEN

BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Innehållsförteckning

Inledning **10**

Förkortningslista **11**

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2017:3) och kommentarer **12**

Avsnitt I – Tillämpning och principer **12**

Kapitel 1 – Tillämpning 12

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd? 12

Definitioner och förklaringar 15

Tillämpning av detta allmänna råd 16

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd? 17

Tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning i vissa fall 17

Kapitel 2 – Grundläggande principer 19

Tillämpning 19

Väsentlighetsprincipen 19

Fortlevnadsprincipen 19

Konsekvent tillämpning 20

Försiktighetsprincipen 20

Periodiseringsprincipen 20

Individuell värdering 21

Bruttoredovisning och kvittningsförbud 21

Kontinuitetsprincipen 21

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper 21

En eller flera transaktioner 24

Byten 24

Schablonmässig värdering 25

Händelser efter balansdagen 25

Rättelse av fel 25

Avsnitt II – Årsbokslutets utformning **25**

Kapitel 3 – Årsbokslutets utformning 25

Tillämpning 26

Årsbokslutets presentation 26

Årsbokslutets språk och form 28

Valuta och beloppsuppgifter 29

Årsbokslutets undertecknande 29
Särskilda regler för ideella föreningar 30
Särskilda regler för samfällighetsföreningar 30
Särskilda regler för stiftelser 31
Särskilda regler för filialer 31
Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsbokslutet 31
Tillämpning 31
Uppställningsform för resultaträkningen 32
Uppställningsform för balansräkningen 46
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet 69
Särskilda regler för handelsbolag 70
Särskilda regler för ideella föreningar 71
Särskilda regler för samfällighetsföreningar 73
Särskilda regler för stiftelser 75
Särskilda regler för filialer 80
Avsnitt III – Resultaträkning 81
Kapitel 5 – Rörelseintäkter 82
Tillämpning 82
Grundläggande bestämmelser 82
När ska försäljning av varor redovisas som intäkt? 85
När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag? 86
När och hur redovisas offentliga bidrag och andra erhållna bidrag? 102
När och hur redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst 104
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet 105
Särskilda regler för handelsbolag 106
Särskilda regler för ideella föreningar 107
Särskilda regler för samfällighetsföreningar 108
Särskilda regler för stiftelser 109
Kapitel 6 – Rörelsekostnader 109
Tillämpning 109
Grundläggande bestämmelser 110
När ska vissa utgifter redovisas som kostnad? 116
När ska utgifter för personal redovisas som kostnad? 117
När och hur redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust 118

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet 120
Särskilda regler för handelsbolag 121
Särskilda regler för ideella föreningar 122
Särskilda regler för stiftelser 122
Kapitel 7 – Finansiella poster m.m. 123
Tillämpning 123
Grundläggande bestämmelser 124
Realisationsresultat 124
Emissionsinsats 125
Vinstutdelning 125
Ränteintäkter och räntekostnader 125
Bokslutsdispositioner 125
Skatter 126
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet 126
Särskilda regler för stiftelser 126
Avsnitt IV – Balansräkning 126
Kapitel 8 – Tillgångar 126
Tillämpning 126
Grundläggande bestämmelser 126
Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde 131
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet 134
Särskilda regler för ideella föreningar 139
Särskilda regler för stiftelser 140
Kapitel 9 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar 140
Tillämpning 140
Grundläggande bestämmelser 140
Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar 144
Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar 147
Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar 149
Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar 157
Kapitel 10 – Finansiella anläggningstillgångar 160
Tillämpning 160
Grundläggande bestämmelser 161
Värdering 163
Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar 164
Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar 166

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet ... 168
Särskilda regler för handelsbolag ... 169
Kapitel 11 – Varulager ... 170
Tillämpning ... 170
Grundläggande bestämmelser ... 171
Anskaffningsvärde för varulager ... 173
Nettoförsäljningsvärde ... 177
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet ... 179
Särskilda regler för ideella föreningar ... 180
Kapitel 12 – Kortfristiga fordringar ... 180
Tillämpning ... 180
Grundläggande bestämmelser ... 181
Värdering ... 181
Kapitel 13 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank ... 183
Tillämpning ... 183
Grundläggande bestämmelser ... 184
Värdering ... 185
Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar ... 185
Nettoförsäljningsvärde ... 186
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet ... 187
Kapitel 14 – Eget kapital och obeskattade reserver ... 187
Tillämpning ... 187
Eget kapital ... 187
Obeskattade reserver ... 187
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet ... 188
Särskilda regler för handelsbolag ... 190
Särskilda regler för ideella föreningar ... 191
Särskilda regler för samfällighetsföreningar ... 192
Särskilda regler för stiftelser ... 193
Kapitel 15 – Avsättningar ... 194
Tillämpning ... 194
Grundläggande bestämmelser ... 195
Värdering ... 197
Särskilt om pensioner ... 202
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet ... 204
Särskilda regler för handelsbolag ... 204

Kapitel 16 – Skulder 204
Tillämpning 204
Grundläggande bestämmelser 205
Offentliga bidrag och andra erhållna bidrag 207
Värdering 208
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet 210
Särskilda regler för handelsbolag 210
Avsnitt V – Upplysningar 211
Kapitel 17 – Upplysningar 211
Tillämpning 211
Redovisningsprinciper 211
Anläggningstillgångar 213
Skulder 214
Ställda säkerheter 214
Eventualförpliktelser 215
Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster 217
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet 217
Särskilda regler för samfällighetsföreningar 218
Särskilda regler för stiftelser 218
Särskilda regler för filialer 218
Avsnitt VI – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag 219
Kapitel 18 – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag 219
Tillämpning 219
Grundläggande bestämmelser 219
Anskaffningsvärde och redovisat värde 222
Nedskrivning 223
När sker redovisning i resultaträkningen? 225
Upplysningar 226
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet 227
Särskilda regler för handelsbolag 228
Särskilda regler för stiftelser 228
Avsnitt VII – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd 228
Kapitel 19 – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd . 228
Tillämpning 228

Korrigeringar i ingående balans ... 229
Ingen korrigering i ingående balans ... 232
Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital ... 233
Upplysningar ... 233
Särskilda regler för enskild näringsverksamhet ... 234
Särskilda regler för stiftelser ... 234
Exempel ... 235
Avsnitt VIII – Särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7 236
Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7 ... 236
Tillämpning ... 236
Grundläggande bestämmelser ... 236
Upplysningar ... 237
Särskilda regler första gången ett årsbokslut upprättas enligt punkt 1.7 ... 239
Övergång till att upprätta årsbokslut utan tillämpning av punkt 1.7 ... 239
Ikraftträdande ... 240

Exempel ... 240

Exempel till kapitel 5 – Rörelseintäkter ... 240
5 a – Öppet köp ... 240
5 b – Försäljning av vara som innefattar installation ... 240
5 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris ... 241
5 d – Uppdrag på löpande räkning ... 241
5 e – Uppdrag till fast pris ... 242
5 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden ... 246
5 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris ... 248
5 h – Royalty ... 251
5 i – Provision ... 251
5 j – Försäljning av måltidskuponger ... 252
5 k – Försäljning av gymkort ... 252
5 l – Enskild näringsidkares uttag av varor ur verksamheten ... 253
5 m – Gåva till visst ändamål under flera år ... 253
5 n – Medlemsavgifter ... 255
5 o – Förvärv av fastighet genom testamente ... 255
5 p – Intäkt av bidrag ... 256
Exempel till kapitel 6 – Rörelsekostnader ... 257
6 a – Försäkringskostnad ... 257

6 b – Leasing av bil ... 258
6 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift ... 259
6 d – Annons- och försäkringskostnad ... 260
6 e – Personalkostnader ... 261
Exempel till kapitel 8 – Tillgångar ... 262
8 a – Omklassificering av en tillgång ... 262
Exempel till kapitel 9 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar ... 263
9 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad ... 263
9 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil ... 265
9 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2 ... 265
9 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång ... 266
9 e – Återföring av en nedskrivning ... 267
9 f – Förvärv av fastighet som saknar taxeringsvärde ... 269
Exempel till kapitel 10 – Finansiella anläggningstillgångar ... 270
10 a – Noterade aktier, värdeuppgång ... 270
10 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning ... 270
10 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring ... 271
10 d – Statsobligation, upplupen ränta ... 272
10 e – Statsobligation, köpt till överkurs ... 273
10 f – Nollkupongsobligation ... 273
10 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr ... 274
10 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar ... 276
10 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet ... 277
Exempel till kapitel 11 – Varulager ... 278
11 a – Värdering av egentillverkade varor ... 278
11 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen ... 281
11 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag ... 282
11 d – Varor som erhållits i gåva och som inte bokförts löpande ... 283
Exempel till kapitel 14 – Eget kapital och obeskattade reserver ... 284
14 a – Uttag ur en enskild näringsverksamhet till den enskilda näringsidkaren och näringsidkarens sambo ... 284
14 b – Reservering och användning av underhålls- och förnyelsefond i en samfällighetsförening ... 284
14 c – Redovisning i avkastningsstiftelse ... 286
Exempel till kapitel 15 – Avsättningar ... 288
15 a – Produktgarantier ... 288

Exempel till kapitel 16 – Skulder 289
16 a – Semesterlöneskuld för anställda 289
Exempel till kapitel 17 – Upplysningar 289
17 a – Redovisningsprinciper 289
17 b – Upplysningar om anläggningstillgångar 290
17 c – Ställda säkerheter 291
17 d – Tillgångar, avsättningar och skulder som avser flera poster 292

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning samlat de regler som ett företag ska tillämpa när ett årsbokslut upprättas om inte årsbokslutet upprättas i förenklad form.

Vägledningen innehåller lagregler, Bokföringsnämndens allmänna råd om årsbokslut, kommentarer och exempel. Den innehåller alla regler som krävs för att upprätta ett årsbokslut som uppfyller bokföringslagens krav. Företaget ska inte tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden när det ska upprätta årsbokslutet. Är en årsbokslutsfråga 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.

Det allmänna rådet ger förutsättningar att upprätta årsbokslutet på två sätt: antingen med tillämpning av de enklare reglerna i det allmänna rådet eller med tillämpning av punkt 1.7.

De enklare reglerna ger t.ex. företaget möjlighet att välja schablonlösningar. En viktig utgångspunkt är försiktighetsprincipen. Det har bl.a. fått till följd att det inte är tillåtet att aktivera utgifter för egenupparbetade immateriella tillgångar. Väsentlighetsregler har införts främst som gränsvärden när nedskrivningar och avsättningar ska göras. De 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.

Punkt 1.7 gör det möjligt att tillämpa regler i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. Det innebär att ÅRL:s bestämmelser kan tillämpas fullt ut inom ramen för vad BFL anger.

BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
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 2017:3) och kommentarer

Avsnitt I – Tillämpning och principer

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?

Lagtext

6 kap. 3 § BFL

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

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

Lagtext

6 kap. 3 a § första stycket 1 och 4 samt andra stycket 1 BFL

Skyldigheten enligt 1 § att upprätta en årsredovisning gäller inte för en filial, om det utländska företaget lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och

1. har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolaget,

– – –

4. är ett europakooperativ.

Om filialen till följd av första stycket inte upprättar någon årsredovisning, ska den i stället upprätta ett årsbokslut. För årsbokslutet tillämpas

1. i en filial till ett företag som avses i första stycket 1 eller 4 och som inte är ett sådant företag som avses i samma stycke 2 eller 3, bestämmelserna i 4, 5, 7 och 8 §§,

– – – Lag (2018:172)

Lagtext

6 kap. 1 § BFL

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

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,

3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),

3 b. konsortier enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium),

3 c. europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 1141/2014 av den 22 oktober 2014 om stadgar för och finansiering av europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser,

4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,
6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
   a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
   b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
   c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
   a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
   b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
   c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.
8. företag som har licens enligt spellagen (2018:1138), dock inte sådana företag med licens enligt 6 kap. spellagen vars balansomslutning för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren inte uppgått till 5 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska 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. Lag (2018:1142)

Lagtext

1 kap. 2 § första stycket 1, 3–5 och 10 samt andra stycket BFL

I denna lag betyder

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

– – –

3. <u>moderföretag</u>: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),
4. <u>koncern</u>: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,
5. <u>filial</u>: ett sådant avdelningskontor med självständig förvaltning som omfattas av lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. eller ett kontor som tillhör en europeisk ekonomisk intressegruppering med säte utomlands,

– – –

10. <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.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § ska vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag som hänför sig till nettoomsättning, till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2017:437)

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 ska tillämpas av företag som avslutar den löpande bokföringen med ett årsbokslut enligt 6 kap. 3 § första stycket och andra stycket första meningen bokföringslagen (1999:1078).

Detta allmänna råd ska även tillämpas av en filial till ett sådant företag som avses i 6 kap. 3 a § första stycket 1 och 4 bokföringslagen om filialen avslutar den löpande bokföringen med ett årsbokslut enligt 6 kap. 3 a § andra stycket 1 bokföringslagen.

Kommentar

Enligt 6 kap. 3 § första stycket BFL ska ett företag avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut, om företaget inte måste upprätta en årsredovisning eller frivilligt upprättar en årsredovisning. Exempel på företag som kan tillämpa det allmänna rådet är enskilda näringsidkare, handelsbolag med endast fysiska personer som delägare och ideella föreningar.

De filialer som avses i punktens andra stycke är filialer till utländska företag som lyder under en lagstiftning i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har en rättslig form som är jämförbar med ett aktiebolag eller är ett europakooperativ.

En enskild näringsidkare som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:1) för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1).

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

Definitioner och förklaringar

Allmänt råd

1.2 I detta allmänna råd betyder

a) *enskild näringsverksamhet*: näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person oavsett om verksamheten bedrivs enskilt eller gemensamt med annan,
b) *handelsbolag*: handelsbolag och kommanditbolag,
c) *ideell förening*: ideell förening, registrerat trossamfund och liknande sammanslutning,
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, och
e) *stiftelse*: stiftelse och företag som drivs under stiftelseliknande former.

Allmänt råd

1.3 I fråga om dödsbo gäller i detta allmänna råd vad som sägs om enskild näringsverksamhet.

Utomlands bosatta svenska och utländska näringsidkare

Kommentar

Definitionen i punkt 1.2 a omfattar även sådan näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare. För en utomlands bosatt fysisk person gäller vad som sägs om enskild näringsverksamhet endast för den verksamhet som bedrivs i Sverige.

Filialer i Sverige

Kommentar

Ett utländskt företag som upprättar ett årsbokslut 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 17. För redovisningen i ett utländskt företags filial i Sverige gäller dessutom i tillämpliga delar detsamma som gäller 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 handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare ska

tillämpa de särskilda regler som gäller för handelsbolag, om det inte finns en särskild regel för filialer som tar över.

Tillämpning av detta allmänna råd

Allmänt råd

1.4 Detta allmänna råd tillämpas när ett företag upprättar ett årsbokslut enligt 6 kap. 4 och 5 §§ bokföringslagen (1999:1078).

Allmänt råd

1.5 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet och utan avvikelse.

Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte samtidigt tillämpa annan normgivning när årsbokslutet upprättas om inte annat framgår av tredje stycket.

Ett företag får tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd om vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset (BFNAR 2020:1). (BFNAR 2020:4)

Kommentar

Enligt punkt 1.5 ska ett företag som tillämpar 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 än vad som krävs enligt BFL och det allmänna rådet.

Genom att företaget lämnar upplysning i årsbokslutet om att det allmänna rådet tillämpas, se punkt 17.2, får användaren information om vilka regler och principer som har tillämpats.

Det allmänna rådet är avsett att innehålla alla regler som behövs för att upprätta ett årsbokslut som uppfyller kraven i BFL. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska alltså kunna utgå från att det har följt BFL.

Det allmänna rådet präglas av förenkling och försiktighetsprincipen. Antalet alternativa sätt att redovisa en transaktion har begränsats. Även utrymmet för egna bedömningar är begränsat. I de flesta fall framgår det direkt av det allmänna rådet hur företaget ska eller får redovisa en transaktion.

Ett företag kan under vissa förutsättningar som anges i punkt 1.7 upprätta årsbokslutet med tillämpning av regler i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. En tillämpning av punkt 1.7 innebär att de bestämmelser i ÅRL som anges i 6 kap. 4 § BFL får tillämpas utan begränsningar.

Även ett årsbokslut som är upprättat enligt punkt 1.7 anses upprättat enligt det allmänna rådet om årsbokslut. Det innebär att det allmänna rådet ger förutsättningar att upprätta årsbokslutet på två sätt: antingen med tillämpning av de enklare reglerna i det allmänna rådet eller med tillämpning av punkt 1.7. Ett

företag som upprättar årsbokslutet med tillämpning av punkt 1.7 ska dock endast tillämpa punkterna 1.1–1.5, 1.7 och 3.6 samt kapitel 17 och 20 i det allmänna rådet.

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

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

Allmänt råd

1.6 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 avsett att innehålla alla regler som behövs för att upprätta ett årsbokslut som uppfyller kraven i BFL. Om en fråga undantagsvis inte är reglerad i det allmänna rådet ska punkt 1.6 tillämpas på frågan. Detta gäller dock inte för företag som tillämpar punkt 1.7.

Punkt 1.6 får alltså inte tillämpas på frågor som är reglerade i det allmänna rådet. Att en specifik företeelse inte är omnämnd i det allmänna rådet behöver inte innebära att den utgör en oreglerad fråga. Företeelsen kan ingå i en större fråga som är reglerad. Exempelvis är säkringsredovisning en reglerad fråga. I punkterna 10.7, 12.5 och 16.8 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 16.5 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.

Tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning i vissa fall

Allmänt råd

1.7 Om reglerna i kapitel 2–16 eller 18 i detta allmänna råd innebär begränsningar för företaget vid tillämpning av de bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) som anges i 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får företaget tillämpa reglerna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.

Väljer företaget att upprätta årsbokslutet enligt första stycket, ska företaget endast tillämpa punkterna 1.1–1.5, 1.7 och 3.6 samt kapitel 17 och 20 i detta allmänna råd.

En enskild näringsidkare ska vid tillämpningen av första stycket även tillämpa punkterna 5.36, 8.16–8.26 och 16.11–16.13 i detta allmänna råd.

Kommentar

Reglerna i det allmänna rådet präglas av förenkling och av försiktighetsprincipen. Det innebär vissa begränsningar i hur ett företag kan redovisa sina tillgångar och skulder i förhållande till ÅRL:s bestämmelser. Exempelvis tillåter inte kapitel 9 och 15 aktivering av egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar respektive redovisning av uppskjuten skatt. Punkt 1.7 gör det möjligt att tillämpa regler i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. Det innebär att ÅRL:s bestämmelser kan tillämpas fullt ut inom ramen för vad BFL anger.

För att få tillämpa punkt 1.7 krävs att reglerna i kapitel 2–16 eller 18 innebär begränsningar för det enskilda företaget i förhållande till vad som följer av BFL och ÅRL. Skatteskäl är inte en sådan begränsning som gör det möjligt att tillämpa punkt 1.7.

Av punkt 1.7 andra stycket följer att ett företag som väljer att tillämpa punkten inte ska tillämpa punkt 1.6 eller kapitel 2–16, 18 och 19 med undantag för punkt 3.6.

Regler om upplysningar i ett årsbokslut finns inte i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning. Ett företag som tillämpar punkt 1.7 ska lämna de upplysningar som framgår av 6 kap. 5 § BFL och kapitel 17 och 20 i det allmänna rådet. Upplysning ska i förekommande fall även lämnas enligt 3 kap. 4 § första stycket andra meningen ÅRL.

I kapitel 20 finns särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7. Kapitlet innehåller, utöver regler om de särskilda upplysningar som ska lämnas, även regler som ska tillämpas första gången företaget upprättar årsbokslutet enligt punkt 1.7. I kapitlet regleras även i vilka situationer företaget får övergå till att upprätta årsbokslutet utan tillämpning av punkt 1.7.

Kapitel 2 – Grundläggande principer

Tillämpning

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

– – –

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

– – –

2 kap. 3 a § om väsentlighet,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

– – – Lag (2015:821)

Kommentar

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

Grundläggande redovisningsprinciper för årsbokslutet 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 9.4.

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 9.16, och
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, se punkt 11.13.

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 2.8 om schablonmässig värdering,
- punkt 6.9 om återkommande utgifter,
- punkt 9.5 om inventarier av mindre värde, och
- punkt 11.3 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 5.15.

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 5.15 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 6.9 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 9.25. 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 11.8, göra så varje år. Köper företaget däremot in ett lagersystem som möjliggör värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet får företaget ändra värderingsmetod.

Enligt punkt 15.11 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 5.2–5.5. Vad som är en utgift och hur stor den är framgår av punkterna 6.2 och 6.3. 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 6.9 och 9.5. 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 11.3 om kollektiv värdering av varulager och punkt 2.8 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 5.24.

En eller flera transaktioner

Allmänt råd 2.5 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat följer av punkterna 5.2 och 6.2.

Kommentar Av punkt 5.2 framgår att en transaktion som avser en inkomst i vissa fall ska redovisas i delar. Av punkt 6.2 framgår att motsvarande gäller för utgifter.

Byten

Allmänt råd 2.6 Vid byte till en likartad vara eller tjänst ska inte någon inkomst eller utgift redovisas.

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

Allmänt råd 2.7 Vid byte till en olikartad vara eller tjänst är inkomsten respektive utgiften det verkliga värdet på det som företaget tar emot respektive lämnar. Inkomsten respektive utgiften ska justeras med eventuella betalningar i samband med bytet.

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

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

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

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

Händelser efter balansdagen

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

Kommentar Av punkt 3.8 framgår att dagen för årsbokslutets undertecknande är densamma som den dag årsbokslutet avges.

Vid redovisning av lämnat aktieägartillskott får händelser efter balansdagen beaktas, se punkterna 10.11 och 18.6.

Rättelse av fel

Allmänt råd 2.10 Ett företag ska rätta ett fel i det årsbokslut som avges närmast efter upptäckten av felet.

Effekten av rättelsen ska redovisas i resultaträkningen eller, om rättelsen enbart avser poster i balansräkningen, i balansräkningen.

Avsnitt II – Årsbokslutets utformning

Kapitel 3 – Årsbokslutets utformning

Tillämpning

Allmänt råd

3.1 Detta kapitel ska tillämpas när årsbokslutet utformas.

Särskilda regler finns för
a) ideella föreningar i punkt 3.9,
b) samfällighetsföreningar i punkt 3.10, och
c) stiftelser i punkt 3.11.

Årsbokslutets presentation

Lagtext

6 kap. 4 § första stycket första meningen BFL
Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. – – –
– – – Lag (2015:821)

Lagtext

6 kap. 5 § första stycket BFL
I årsbokslutet ska företaget lämna de ytterligare upplysningar som anges i andra och tredje styckena.
– – – Lag (2015:821)

Allmänt råd

3.2 Årsbokslutet ska presenteras i ordningen resultaträkning och balansräkning.

Kommentar

Hur resultat- respektive balansräkningen ska presenteras framgår av punkterna 3.3–3.6 och kapitel 4.

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

De upplysningar som ska lämnas framgår av kapitel 17. Kapitlet anger de upplysningar som ett företag ska lämna i årsbokslutet, men inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs.

BFL saknar bestämmelser om att en förvaltningsberättelse ska ingå i årsbokslutet. En förvaltningsberättelse får därför inte ingå i ett årsbokslut. Årsbokslutet ska innehålla information om företagets ekonomiska ställning och resultat. Annan information än ekonomisk ska inte lämnas i årsbokslutet. Sådan information kan t.ex. lämnas i en verksamhetsberättelse. Verksamhetsberättelsen är inte en del av årsbokslutet.

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL
– – –
När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:
– – –

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
– – –
3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,
– – –
3 kap. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,
– – – Lag (2015:821)

Lagtext

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

Allmänt råd

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

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket ÅRL
Balansräkningen 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 § första stycket ÅRL
Mindre företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.
– – – Lag (2010:1515)

Allmänt råd

3.4 Ett företag ska upprätta resultaträkningen och balansräkningen enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i punkt 4.3 eller 4.4 respektive punkt 4.6 eller 4.7 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

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 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.

Ett årsbokslut behöver inte innehålla jämförelsetal till beloppsuppgifterna i resultat- och balansräkningen. Företaget får dock lämna jämförelsetal.

Allmänt råd

3.6 Årsbokslutet ska innehålla uppgift om att det är ett årsbokslut.

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

Årsbokslutets språk och form

Lagtext

1 kap. 4 § första–tredje styckena BFL

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

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i första stycket, upprättar räkenskapsinformationen på annat språk. Ett företag som har fått ett sådant tillstånd skall dock, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta räkenskapsinformationen till något av de språk som anges i första stycket.

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

– – – Lag (2006:874).

Kommentar

Av 1 kap. 2 § 9 BFL framgår att årsbokslutet utgör räkenskapsinformation, vilket innebär att årsbokslutet normalt ska avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

Lagtext

6 kap. 4 § första stycket andra meningen BFL

– – – Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. – – –

– – – Lag (2015:821)

Valuta och beloppsuppgifter

Lagtext

6 kap. 4 § första stycket tredje meningen BFL

– – – Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor.

– – – Lag (2015:821)

Allmänt råd

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

Årsbokslutets undertecknande

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL

– – –

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

– – –

2 kap. 7 § om undertecknande,

– – – Lag (2015:821)

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 innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Lag (2016:644)

Allmänt råd

3.8 Årsbokslutets undertecknande enligt 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras av dem som innehar respektive befattning när årsbokslutet avges.

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

Särskilda regler för ideella föreningar

Allmänt råd

3.9 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 rubriker eller summeringsrader. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Allmänt råd

3.10 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 rubriker eller summeringsrader. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för stiftelser

Allmänt råd

3.11 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 4.19 och 4.20. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.

Särskilda regler för filialer

Kommentar

I vissa filialer får redovisningsvalutan vara euro i stället för svenska kronor enligt 4 kap. 6 § första stycket BFL. Beloppen i årsbokslutet ska dock anges i svenska kronor enligt 6 kap 4 § första stycket BFL. Det innebär att beloppen måste räknas om till svenska kronor. En filial som har euro som redovisningsvaluta kan t.ex. tillämpa lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattning för företag som har sin redovisning i euro, m.m. vid omräkningen till svenska kronor. Den metod filialen använder för omräkning till svenska kronor ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsbokslutet

Tillämpning

Allmänt råd

4.1 Detta kapitel ska tillämpas när resultaträkningen och balansräkningen upprättas.

Särskilda regler finns för
a) handelsbolag i punkt 4.8,

b) ideella föreningar i punkterna 4.9–4.12,
c) samfällighetsföreningar i punkterna 4.13–4.15,
d) stiftelser i punkterna 4.16–4.22, och
e) filialer i punkt 4.23.

Kommentar

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

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

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

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

Uppställningsform för resultaträkningen

Allmänt råd

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

Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL
– – –
När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:
1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,
– – –
3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
– – – Lag (2015:821)

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

4.3 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 4.4 tillämpas.

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		kapitel 5
Nettoomsättning	primära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. varuförsäljning, tjänsteintäkter, hyresintäkter	5.7–5.22, 5.25 och 5.26
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	• årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor, samt • för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativregeln, skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter	11.13 5.23–5.25
Aktiverat arbete för egen räkning	utgifter för eget arbete under året som har aktiverats som anläggningstillgång	9.16

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Övriga rörelseintäkter	sekundära intäkter i företagets verksamhet, t.ex. realisationsvinst vid försäljning av icke-finansiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt bidrag för bl.a. personal	5.26–5.36 och 5.38–5.40
Summa rörelse-intäkter, lager-förändringar m.m.		
Rörelsekostnader		kapitel 6
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 11, 5.14, 5.21, 5.24 och 5.25
Handelsvaror	kostnaden för sålda handelsvaror (årets inköp +/– förändring av lager av handelsvaror)	kapitel 11 och 13
Övriga externa kostnader	alla övriga rörelsekostnader som inte passar i någon annan post, t.ex. kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto, reklam och nedskrivning av kortfristiga fordringar	5.14, 5.21, 5.24, 5.25, 9.5 och 9.6
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden	5.14, 5.21, 5.24 och 5.25

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	9.20–9.39
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 anläggnings-tillgångar samt valutakurs-förluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	6.12–6.14
Summa rörelsekostnader		
Rörelseresultat		
Finansiella poster		kapitel 7 och 18
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	18.13, 18.14 och 7.4
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,	18.13, 18.14 och 7.4

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
	andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	
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	7.4–7.6
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag som det finns ett ägarintresse i), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat	7.4–7.8
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	7.4–7.8

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	10.16–10.22, 13.4 och 18.8–18.11
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	7.7, 7.8, 5.30 och 15.15
Summa finansiella poster		
Resultat efter finansiella poster		
Bokslutsdispositioner		
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomst-skattelagen (1999:1229)	18.15
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomst-skattelagen (1999:1229)	18.15
Förändring av periodiseringsfonder		
Förändring av överavskrivningar		
Övriga bokslutsdispositioner		
Summa bokslutsdispositioner		
Resultat före skatt		
Skatter		

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat	
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis	
Årets resultat		

Allmänt råd

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

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Bruttoresultat	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.3	kapitel 5 och 6
	Nettoomsättning	5.7–5.22, 5.25 och 5.26
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	5.23–5.25 och 11.13
	Aktiverat arbete för egen räkning	9.16
	Övriga rörelseintäkter	5.26–5.36 och 5.38–5.40
	Råvaror och förnödenheter	kapitel 11, 5.14, 5.21, 5.24 och 5.25
	Handelsvaror	kapitel 11 och 13
	Övriga externa kostnader	5.14, 5.21, 5.24, 5.25, 9.5 och 9.6

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden	5.14, 5.21, 5.24 och 5.25
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	9.20–9.39
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 anläggnings-tillgångar samt valutakurs-förluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	6.12–6.14
Rörelseresultat		
Finansiella poster		kapitel 7 och 18
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	18.13, 18.14 och 7.4
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	18.13, 18.14 och 7.4

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
	räntor och nedskrivningar, t.ex. vissa erhållna vinstutdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	
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	7.4–7.6
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värde-papper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag som det finns ett ägarintresse i), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdiffe-renser samt realisationsresultat	7.4–7.8
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), vissa vinstutdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	7.4–7.8
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella	10.16–10.22, 13.4 och 18.8–18.11

Rubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
och kortfristiga placeringar	anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	7.7, 7.8, 5.30 och 15.15
Summa finansiella poster		
Resultat efter finansiella poster		
Bokslutsdispositioner		
Erhållna koncernbidrag	koncernbidrag som ska tas upp enligt 35 kap. inkomst-skattelagen (1999:1229)	18.15
Lämnade koncernbidrag	koncernbidrag som ska dras av enligt 35 kap. inkomst-skattelagen (1999:1229)	18.15
Förändring av periodiseringsfonder		
Förändring av överavskrivningar		
Övriga bokslutsdispositioner		
Summa bokslutsdispositioner		
Resultat före skatt		
Skatter		
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat	
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
Årets resultat		

Kommentar

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret, se 6 kap. 4 § andra stycket BFL och 3 kap. 2 § ÅRL. Tabellerna i punkterna 4.3 och 4.4 visar hur en resultaträkning respektive en resultaträkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan. 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 11 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 18.

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 18.

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 10. 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

4.5 Ett företag ska i balansräkningen ange räkenskapsårets balansdag.

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL
– – –
När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:
– – –
3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
– – – Lag (2015:821)

Lagtext

3 kap. 1 § ÅRL
Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

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

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.7 tillämpas.

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
TILLGÅNGAR		kapitel 8

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Anläggningstillgångar		8.5–8.7
Immateriella anläggningstillgångar	i respektive post utgifter för förvärvade immateriella anläggningstillgångar	kapitel 9
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 materiella anläggningstillgångar	kapitel 9
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	

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Förbättringsutgifter på annans fastighet		9.7
Övriga materiella anläggningstillgångar	t.ex. djur som klassificerats som anläggningstillgång	
Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	utgifter som avser pågående nyanläggningar samt förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar	
Summa materiella anläggningstillgångar		
Finansiella anläggningstillgångar	i respektive post långfristiga finansiella placeringar	kapitel 10 och 18
Andelar i koncernföretag	aktier och andelar i koncernföretag	18.2, 18.4–18.11, 18.19 och 18.20
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	
Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	18.3–18.11, 18.19 och 18.20
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	
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/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Andra långfristiga värdepappersinnehav	långsiktigt innehav av värdepapper som inte avser koncern- eller intresseföretag, gemensamt styrda företag eller företag som det finns ett ägarintresse i	
Andra långfristiga fordringar	fordringar som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	
Summa finansiella anläggningstillgångar		
Summa anläggningstillgångar		
Omsättningstillgångar		8.5–8.7
Varulager m.m.	i respektive post varor som lagerhålls samt varor och tjänster som tillverkas eller tillhandahålls för egen eller annans räkning	kapitel 11
Råvaror och förnödenheter	lager av råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen	
Varor under tillverkning	lager av varor där tillverkning har påbörjats	
Färdiga varor och handelsvaror	lager av färdiga egentillverkade varor samt varor som har köpts för vidareförsäljning (handelsvaror)	
Övriga lagertillgångar	lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager (t.ex. lageraktier), lagerfastigheter	kapitel 13

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
	samt djur som klassificerats som omsättningstillgång	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om • de aktiverade utgifterna överstiger de fakturerade beloppen, och • någon resultatavräkning inte har redovisats	5.24
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.		
Kortfristiga fordringar	i respektive post fordringar som ska betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 12
Kundfordringar		12.5
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	

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	upparbetade men ej fakturerade intäkter från uppdrag på löpande räkning och från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	5.14 och 5.21
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, t.ex. förutbetalda hyreskostnader och försäkringspremier	6.4, 6.10, 6.11 och 5.6
Summa kortfristiga fordringar		
Kortfristiga placeringar	i respektive post placeringar som är avsedda att realiseras inom 12 månader efter balansdagen	kapitel 13
Andelar i koncernföretag	undantagsvis andelar i koncernföretag	18.2 och 18.12
Övriga kortfristiga placeringar	innehav av värdepapper eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar	
Summa kortfristiga placeringar		
Kassa och bank		kapitel 13
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet	
Summa kassa och bank		

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Summa omsättningstillgångar		
SUMMA TILLGÅNGAR		
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		kapitel 14
Eget kapital vid räkenskapsårets början		
Insättningar eller uttag under året		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Eget kapital vid räkenskapsårets slut		
Obeskattade reserver		14.3
Periodiseringsfonder		
Ackumulerade överavskrivningar		
Övriga obeskattade reserver		
Summa obeskattade reserver		
Avsättningar		kapitel 15
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda	

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	övriga åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda	
Övriga avsättningar	andra avsättningar än för pensionsåtaganden, t.ex. för garantiåtaganden	
Summa avsättningar		
Långfristiga skulder	i respektive post skulder som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen	kapitel 16
Obligationslån		
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som bedöms vara en långfristig finansiering	16.5
Övriga skulder till kreditinstitut		
Skulder till koncern-företag		
Skulder till intresse-företag 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 betalas inom 12 månader från balansdagen	kapitel 16

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som inte bedöms vara en långfristig finansiering	16.5
Övriga skulder till kreditinstitut		
Förskott från kunder	betalningar från och obetalda fakturor till kunder där motprestation ännu inte lämnats	5.14
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 resultatavräkning inte har redovisats	5.24
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	fakturerade men ej upparbetade intäkter för uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	5.21
Leverantörsskulder		
Växelskulder		
Skulder till koncern-företag	skulder till koncernföretag, inklusive leverantörsskulder	
Skulder till intresse-företag 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 leverantörsskulder	
Skatteskulder	aktuella skatteskulder bestående av beräknad	

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
	och/eller fastställd skuld för innevarande och tidigare räkenskapsår avseende • inkomstskatt, • fastighetsskatt eller motsvarande, • särskild löneskatt på pensionskostnaden, samt • avkastningsskatt minskad med F-skatteinbetalningar till skattekontot	
Övriga skulder	övriga kortfristiga skulder t.ex. • mervärdesskatt, • punktskatter, • lagstadgade arbetsgivaravgifter som förfaller till betalning efterföljande månad, • innehållen personalskatt, och • redovisningsmedel	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, t.ex. upplupen kostnad för semesterlöner	6.4, 6.10, 6.11, 5.6, 5.25, 16.9 och 16.10
Summa kortfristiga skulder		
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		

Allmänt råd

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

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 8
Anläggningstillgångar		8.5–8.7
Immateriella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter Hyresrätter och liknande rättigheter Goodwill Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	kapitel 9
Materiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Byggnader och mark Maskiner och andra tekniska anläggningar Inventarier, verktyg och installationer Förbättringsutgifter på annans fastighet Övriga materiella anläggningstillgångar Pågående nyanläggningar och	kapitel 9 9.7

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
	förskott avseende materiella anläggningstillgångar	
Finansiella anläggningstillgångar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 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 Andra långfristiga fordringar	kapitel 10 och 18 18.2, 18.4–18.11, 18.19 och 18.20 18.3–18.11, 18.19 och 18.20
Summa anläggningstillgångar		
Omsättningstillgångar		8.5–8.7
Varulager m.m.	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Råvaror och förnödenheter Varor under tillverkning	kapitel 11

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
	Färdiga varor och handelsvaror	
	Övriga lagertillgångar	kapitel 13
	Pågående arbete för annans räkning	5.24
	Förskott till leverantörer	
Kortfristiga fordringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6	kapitel 12
	Kundfordringar	12.5
	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	5.14 och 5.21
	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	6.4, 6.10, 6.11 och 5.6
Kortfristiga placeringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6	kapitel 13
	Andelar i koncernföretag	18.2 och 18.12

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
	Övriga kortfristiga placeringar	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	kapitel 13
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet	kapitel 13
Summa omsättningstillgångar		
SUMMA TILLGÅNGAR		
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		kapitel 14
Eget kapital vid räkenskapsårets början		
Insättningar eller uttag under året		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Eget kapital vid räkenskapsårets slut		
Obeskattade reserver	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Periodiseringsfonder Ackumulerade överavskrivningar Övriga obeskattade reserver	14.3

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Avsättningar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser Övriga avsättningar	kapitel 15
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda	kapitel 15
Långfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.6 Obligationslån Checkräkningskredit Övriga skulder till kreditinstitut Skulder till koncernföretag Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i Övriga skulder	kapitel 16 16.5
Kortfristiga skulder	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt	kapitel 16

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt
	4.6	
	Checkräkningskredit	16.5
	Övriga skulder till kreditinstitut	
	Förskott från kunder	5.14
	Pågående arbete för annans räkning	5.24
	Fakturerad men ej upparbetad intäkt	5.21
	Leverantörsskulder	
	Växelskulder	
	Skulder till koncernföretag	
	Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag	
	Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	
	Skatteskulder	
	Övriga skulder	
	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	6.4, 6.10, 6.11, 5.6, 5.25, 16.9 och 16.10
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		

Kommentar

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Tabellerna i punkterna 4.6 och 4.7 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 4.6 och 4.7.

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 18.

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas långfristiga fordringar på koncernföretag. Vilka företag som räknas som koncernföretag framgår av kapitel 18.

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 18.

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 18.

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 10.

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 10.

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 11 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 11 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 18.

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 18.

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 10.

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 5.14 och 5.21.

Överstiger fakturerade belopp den vinstavräknade upparbetningen ska detta redovisas i posten Förskott från kunder vid uppdrag på löpande räkning, se punkt 5.14 och i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt vid uppdrag till fast pris, se punkt 5.21. 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.

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 6 respektive 5.

Kortfristiga placeringar

Andelar i koncernföretag

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

Övriga kortfristiga placeringar

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

Kassa och bank

Kassa och bank

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

Redovisningsmedel

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

Eget kapital

Eget kapital vid räkenskapsårets början

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

Insättningar eller uttag under året

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

Årets resultat

I posten redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Obeskattade reserver

Det ackumulerade värdet på periodiseringsfonder, överavskrivningar och övriga obeskattade reserver som enligt 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.

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 18. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 10.

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.

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 6 respektive 5. I posten redovisas även andra utgifter som ska kostnadsföras innevarande räkenskapsår, t.ex. upplupen semesterlön.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Övriga rörelseintäkter

Kommentar

I en enskild näringsverksamhetet ska vissa uttag redovisas som inkomst i näringsverksamheten, se punkt 5.33. Inkomsten ska redovisas som intäkt det år näringsidkaren gjort uttaget av varan eller tjänsten, se punkt 5.35. Inkomsten ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 14.5. I posten Övriga rörelseintäkter redovisas även bidrag, skadestånd, försäkringsersättning och liknande ersättning som ska redovisas enligt punkt 5.36.

Periodiseringsfond

Kommentar

Posterna Förändring av periodiseringsfond och Periodiseringsfond ingår inte i resultaträkningen respektive balansräkningen i en enskild näringsverksamhet eftersom periodiseringsfonder inte får redovisas enligt punkten 14.3.

Skatter

Kommentar

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

Posten Skatteskulder ingår inte i balansräkningen för en enskild näringsverksamhet. Skatter och avgifter som ska dras av enligt 16 kap. 17 § IL och som omfattas av beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska redovisas i eget kapital och inte som

skuld, se punkterna 14.4 och 16.13. Exempel på sådana skatter och avgifter är fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift.

Särskilda regler för handelsbolag

Uppställningsform till resultaträkningen

Övriga rörelseintäkter

Kommentar I ett handelsbolag ska vissa uttag redovisas som inkomst i bolaget, se punkt 5.38. Inkomsten ska redovisas som intäkt det år delägaren gjort uttaget av varan eller tjänsten, se punkt 5.40. Inkomsten ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 14.11.

Uppställningsform för balansräkningen

Lån till delägare eller närstående

Allmänt råd 4.8 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**
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	

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.

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 ideella föreningar

Uppställningsform för resultaträkningen

Medlemsavgifter, gåvor och bidrag

Allmänt råd

4.9 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**
Medlemsavgifter	avgift som betalas av föreningens medlemmar för den allmänna verksamheten i föreningen	5.41
Gåvor	gåva som tas emot för föreningens verksamhet	5.26
Bidrag	bidrag som tas emot för föreningens verksamhet	5.42 och 5.27–5.29

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

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 4.10 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**
Lämnade bidrag		6.21

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

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

Kommentar I en ideell förening förekommer inte insättningar eller uttag. Posten Insättningar eller uttag under året används därför inte.

Ändamålsbestämda medel är en del av eget kapital, se kapitel 14. De får inte redovisas i egen post eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Om föreningen vill visa ändamålsbestämda medel i årsbokslutet kan det göras i en upplysning.

Mottagna ej använda bidrag

Allmänt råd

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

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som föreningen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	5.42 och 5.29

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.

Kommentar

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

Beviljade ej utbetalda bidrag

Allmänt råd

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

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag som är beslutade men ännu ej utbetalda	6.21 och 16.2

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.

Kommentar

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

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Uppställningsform för resultaträkningen

Uttaxerade bidrag och övriga bidrag

Allmänt råd

4.13 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**
Uttaxerade bidrag		5.43
Övriga bidrag	bidrag från t.ex. stat och kommun	5.27–5.29 och 5.44

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

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

4.14 En samfällighetsförening ska upprätta balansräkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Eget kapital. Posten ska placeras före posten Årets resultat.

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Utdelning		14.17

Kommentar

Utdelning kan förekomma från t.ex. häradsallmänningar och allmänningsskogar.

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

Underhålls- och förnyelsefond ingår i eget kapital och redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Samfällighetsföreningar som ska avsätta medel till en underhålls- och förnyelsefond enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter ska lämna upplysning om storleken på fonden, se punkt 17.16. Även föreningar som frivilligt gör avsättningar för underhåll och förnyelse och

som vill visa storleken på fonden, kan göra det i en upplysning. Se exempel 14 b.

Allmänt råd

4.15 Häradsallmänningar med sådan kapitalinkomst som anges i 18 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar, ska upprätta balansräkningen med de underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital som anges i punkt 4.20 med undantag för posterna Inbetalda medel och Lämnade och återförda bidrag. Posten Utdelning ska läggas till efter posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början.

Det som anges i första stycket gäller även för allmänningsskogar med sådan kapitalinkomst som anges i 17 § lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

Kommentar

I 18 § lagen om häradsallmänningar anges att viss inkomst i en häradsallmänning är kapitalinkomst. På motsvarande sätt anges i 17 § lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna att viss inkomst i en allmänningsskog är kapitalinkomst. Sådan inkomst får bara användas för vissa ändamål och får inte delas ut. Kapitalinkomsten ska därför föras om från fritt till bundet eget kapital.

Särskilda regler för stiftelser

Uppställningsform för resultaträkningen

Gåvor och bidrag

Allmänt råd

4.16 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 4.17.

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Gåvor	gåvor som får förbrukas för stiftelsens ändamål	5.26
Bidrag	bidrag som tas emot för stiftelsens verksamhet	5.47 och 5.27–5.29

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

Kommentar

Gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål redovisas direkt mot eget kapital, se punkt 14.20.

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

Ränteintäkter, utdelning m.m.

Allmänt råd

4.17 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**
Utdelning	vinstutdelning med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet	7.6 och 18.13
Ränteintäkter	ränteintäkter på finansiella anläggningstillgångar och omsättningstillgångar	7.7

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

Kommentar

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

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

Andra finansiella intäkter, 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 4.17 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 17.17 och 18.21.

Lämnade bidrag

Allmänt råd

4.18 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**
Lämnade bidrag		6.22

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

Kommentar

Punkten omfattar lämnade bidrag som ska kostnadsföras, t.ex. lämnade bidrag i en insamlingsstiftelse. 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 och vinstandelsstiftelser redovisas lämnade anslag och bidrag som en minskning av eget kapital, se punkterna 6.23 och 14.21.

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

4.19 En stiftelse ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital, om inte annat anges i punkt 4.20.

Underrubrik/post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Eget kapital vid räkenskapsårets början		

Inbetalda medel	summan av årets inbetalda medel i vinstandelsstiftelser	14.19
Lämnade bidrag	summan av årets utbetalda vinstandelar i en vinstandelsstiftelse	14.21
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.

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

I det fall stiftelsen har så kallade ändamålsbestämda medel ingår de i eget kapital, se kapitel 14. De får inte redovisas i egen post eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Om stiftelsen vill visa ändamålsbestämda medel i årsbokslutet kan det göras i en upplysning.

Allmänt råd

4.20 En stiftelse som enligt punkt 14.18 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**
Bundet eget kapital	sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål	14.18
Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början		
Förändringar av bundet eget kapital		14.20
Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut		

Fritt eget kapital		14.18
Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början		
Inbetalda medel	summan av årets inbetalda medel i vinstandelsstiftelser	14.19
Överfört till och från bundet eget kapital		
Lämnade och återförda bidrag	summan av årets • lämnade och återförda anslag i en avkastningsstiftelse, och • utbetalda vinstandelar i en vinstandelsstiftelse	14.21
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	
Fritt eget kapital vid årets slut		
Summa eget kapital		

Kommentar

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

Som bundet eget kapital redovisas stiftelsekapitalet/donationskapitalet, kapitalisering enligt stiftelsens förordnande samt realisationsresultat och erhållna gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål, se punkt 14.18.

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

I det fall stiftelsen har så kallade ändamålsbestämda medel ingår de i eget kapital, se kapitel 14. De får inte redovisas i egen post eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Om stiftelsen vill visa ändamålsbestämda medel i årsbokslutet kan det göras i en upplysning.

Mottagna ej använda bidrag

Allmänt råd

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

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Mottagna ej använda bidrag	bidrag som stiftelsen tagit emot men ännu inte redovisat som intäkt	5.47 och 5.29

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.

Kommentar

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

Beviljade ej utbetalda bidrag

Allmänt råd

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

Post	**Här redovisas**	**Se kapitel respektive punkt**
Beviljade ej utbetalda bidrag	bidrag och anslag som är beslutade men ännu ej utbetalda	6.22 och 16.2

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.

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 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

4.23 En filial ska upprätta balansräkningen med nedanstående poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:

Post/ summeringsrad	**Här redovisas**	**Se kapitel 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 – Resultaträkning

Kapitel 5 – Rörelseintäkter

Tillämpning

Allmänt råd

5.1 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 9,
b) valutakursvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 12 och 16, och
c) ackordsvinster av rörelsekaraktär, se kapitel 16.

Särskilda regler finns för
a) enskild näringsverksamhet i punkterna 5.33–5.37,
b) handelsbolag i punkterna 5.38–5.40,
c) ideella föreningar i punkterna 5.41 och 5.42,
d) samfällighetsföreningar i punkterna 5.43 och 5.44, och
e) stiftelser i punkterna 5.45–5.47.

Kommentar

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

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

Grundläggande bestämmelser

Vad är en inkomst?

Allmänt råd

5.2 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.

Insättning till ett handelsbolag från bolagets delägare är inte en inkomst. En enskild näringsidkares överföring av tillgångar från sin privata ekonomi till sin näringsverksamhet är inte heller en inkomst.

Ett exempel på när det kan vara nödvändigt att redovisa en transaktion i delar är när service och underhåll ingår i försäljningspriset för en produkt och kan särskiljas. I ett sådant fall kan det bli aktuellt att redovisa både en intäkt och en skuld. Inkomsten från service och underhåll redovisas som intäkt under den eller de perioder som arbetet utförs, se exempel 5 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 5 b.

Allmänt råd

5.3 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 2.6 och 2.7 finns regler om inkomstens storlek vid byten.

Allmänt råd

5.4 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 årsbokslutet avges.

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

5.5 Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens värde enligt punkterna 8.11 och 8.12.

Kommentar

Av punkt 8.11 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 8.12. Anskaffningsvärdet får även bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Se exempel 5 o.

När blir inkomsten en intäkt?

Allmänt råd

5.6 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 årsbokslutet 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 5.7, och tjänste- och entreprenaduppdrag, se punkterna 5.8–5.25. Därutöver finns särskilda regler som hanterar vissa inkomster, se punkt 5.26, bidrag, se punkterna 5.27–5.30, och realisationsvinst, se punkterna 5.31 och 5.32. Det är sällsynt att en transaktion enbart bedöms utifrån punkt 5.6. Av punkt 2.4 framgår att företaget inte behöver periodisera inkomster som var för sig understiger 5 000 kronor.

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 5.11. Den del av inkomsten som avser varan ska intäktsredovisas enligt reglerna i punkt 5.7.

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 12.4, ska inte intäkten påverkas utan en kostnad ska redovisas i posten Övriga externa kostnader, se punkt 4.3.

Oftast sammanfaller inkomsten med intäkten under samma period, t.ex. vid försäljning av en vara. I andra fall ska inkomsten fördelas som intäkt över flera perioder, t.ex. vid uthyrning av en anläggningstillgång. Avtalar ett företag om uthyrning under tre år för totalt 300 000 kronor och avtalet gäller fr.o.m. den 1 juli år 1 t.o.m. den 30 juni 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 5 j.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?

Allmänt råd

5.7 Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 första stycket enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Varan hämtas av köparen	när varan hämtas
Varan transporteras till köparen på köparens risk	när varan överlämnas till fraktföretaget
Varan transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar varan till köparen
Installationen av varan utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation
Varor som levereras genom 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 5.6 första stycket a vid varuförsäljning övergår till köparen. Övriga villkor i punkt 5.6 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 5 a och 5 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 5.31. 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

5.8 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 5.9–5.12.

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 5.7. 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 5.9–5.12. 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

5.9 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 5.26.

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 5.10 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 5.13 och 5.14.

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 5.11 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 5 c och 5 k.

Utgifter som hör till uppdraget ska periodiseras enligt reglerna i kapitel 6. Det innebär att företaget ska göra en löpande resultatavräkning.

Ett entreprenaduppdrag kan aldrig falla in under definitionen i punkt 5.11 eftersom ett entreprenaduppdrag varken utformas eller prissätts på så sätt att ersättning utgår för den överenskomna tidsperioden.

Uppdrag till fast pris

Allmänt råd

5.12 Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än sådana enligt punkterna 5.9–5.11.

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag till fast pris ska redovisas enligt punkterna 5.15–5.25.

Kommentar

Uppdrag till fast pris bestäms negativt, dvs. ett uppdrag som inte kan definieras enligt punkterna 5.9–5.11 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 5.8 tredje stycket.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning

Kommentar

Intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas i takt med att arbete utförs. Punkt 5.13 preciserar punkt 5.6 andra stycket och anger i vilket

räkenskapsår intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas. Se även exempel 5 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 12.4. En sådan förlust ska redovisas som kostnad i posten Övriga externa kostnader enligt resultaträkningsuppställningen i punkt 4.3.

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

Allmänt råd

5.13 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

5.14 Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i följande poster:

Post	**Postens innehåll**
Resultaträkningen	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 5.13
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 5.13 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

5.15 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 5 e–5 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 5.16.

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 17.4.

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

5.16 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 5.6 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 5.6 första stycket a.

Allmänt råd

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

Allmänt råd

5.18 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 5 f.

Allmänt råd

5.19 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 5 g.

Allmänt råd

5.20 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

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

Post	**Postens innehåll**
Resultaträkningen	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 5.16 eller, i förekommande fall, enligt punkt 5.20
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 5.19
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 5.19
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för personal enligt punkt 5.19
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 5.16. Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett

tillförlitligt sätt redovisas i posten Nettoomsättning i stället intäkten beräknad enligt punkt 5.20. 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 5.19 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

5.22 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

5.23 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 11.10. 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 5.22 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 11.10 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 5 g.

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

Allmänt råd

5.24 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 5.23 andra stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen

Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
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 5.23 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 5.23.

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

5.25 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 5.22
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 5.23 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 5.22 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 5.22. 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

5.26 Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

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

	lagakraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstans
gåva och förvärv genom testamente	när tillgången har erhållits
gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte bokförs löpande och som finns kvar på balansdagen	på balansdagen

Kommentar

När årsbokslutet upprättas ska enligt punkt 2.9 hänsyn tas till sådana händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Hyra och leasing

Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning. Ett leasingavtal kan även kallas hyresavtal, särskilt inom fastighetsbranschen. Enligt punkt 8.4 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 årsbokslutets undertecknande är den osäkerhetsfaktor som fanns på balansdagen undanröjd och intäkten ska periodiseras till det år då försäljningen eller användningen ägde rum. Har företaget inte fått någon uppgift före årsbokslutets undertecknande kan det ändå vara möjligt att göra en tillförlitlig beräkning. Det kan t.ex. gå att bedöma intäkten baserad på tidigare års ersättning.

En annan typ är royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning. Inkomstens storlek är här bestämd från början och nyttjandet avser

en bestämd tidsperiod. Det fallet kan liknas vid hyra av en tillgång och en linjär periodisering ska göras. Se exempel 5 h.

Provision

Enligt punkt 5.9 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 5 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 årsbokslutets undertecknande ska intäkten periodiseras till det år då skadan inträffade, se punkt 2.9.

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 5.27–5.30, 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 5.3.

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 8.12.

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 5 m och 5 o.

När och hur redovisas offentliga bidrag och andra erhållna bidrag?

Allmänt råd

5.27 Ett bidrag ska redovisas som intäkt, om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att ta emot bidraget och inte annat anges i punkt 5.28.

Allmänt råd

5.28 Ett bidrag får inte redovisas som intäkt om bidraget ska
a) minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 8.14, eller
b) redovisas som skuld enligt punkt 16.4.

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 5.27 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 8.14 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

5.29 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

5.30 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

5.31 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 första stycket enligt följande:

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

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

Kommentar

Tabellen visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 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

5.32 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 4.3 ska en realisationsvinst vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar

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

I kapitel 8 och 16 framgår vilka tillgångar respektive skulder som ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Inkomsterna från, samt vinsterna på, tillgångar och skulder som redovisas i näringsverksamheten ska också räknas till näringsverksamheten.

Uttag

Allmänt råd

5.33 Uttag ur näringsverksamheten av en tillgång eller en tjänst som ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen (1999:1229) hos den enskilda näringsidkaren, ska redovisas som inkomst i näringsverksamheten.

Den enskilda näringsidkarens uttag i form av användande av bil behöver inte redovisas som inkomst i den enskilda näringsverksamheten.

Allmänt råd

5.34 Vid uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster är inkomsten marknadsvärdet på den uttagna tillgången eller tjänsten

exklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Allmänt råd

5.35 En inkomst som kan hänföras till den enskilda näringsidkarens uttag ska redovisas som intäkt för det år näringsidkaren gjort uttaget av varan eller tjänsten.

Kommentar

Uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster som beskattas hos den enskilda näringsidkaren och som redovisas enligt punkt 5.33 tas upp i posten Övriga rörelseintäkter, se punkt 4.3. 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 företagets 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 5.34.

Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 14.5.

Se exempel 5 l.

Offentliga bidrag, andra erhållna bidrag, skadestånd, försäkringsersättningar och liknade ersättningar

Allmänt råd

5.36 Bidrag, skadestånd, försäkringsersättning och liknande ersättning ska redovisas som inkomst i en enskild näringsverksamhet, om ersättningen ska tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Ersättning som är avsedd att täcka den enskilda näringsidkarens inkomstbortfall i händelse av sjukdom och som erhålls från Försäkringskassan eller försäkringsföretag ska inte redovisas i näringsverksamheten.

Förvärv genom arv, testamente eller gåva

Allmänt råd

5.37 En enskild näringsidkares förvärv genom arv, testamente eller gåva är inte en inkomst i näringsverksamheten.

Kommentar

En fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet och som erhåller en tillgång genom arv, testamente eller gåva, ska pröva om tillgången får eller ska redovisas i verksamheten enligt kriterierna i kapitel 8. Tillgångar som efter en sådan prövning redovisas i den enskilda näringsverksamheten behandlas som insättning, se punkt 14.8.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

Allmänt råd

5.38 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.

Allmänt råd

5.39 Vid uttag ur näringsverksamheten av tillgångar eller tjänster är inkomsten marknadsvärdet på den uttagna tillgången eller tjänsten exklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Allmänt råd

5.40 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 5.38 tas upp i posten Övriga rörelseintäkter, se punkt 4.3. 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 5.39.

Motposten till det redovisade uttaget är eget kapital, se punkt 14.11.

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 5.2.

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd

5.41 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 årsbokslutet avges, periodiseras de dock till innevarande räkenskapsår.

Se exempel 5 n.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 5.42 Bidrag som erhålls till en ideell förenings verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Kommentar Se exempel 5 p.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

Allmänt råd 5.43 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 5.44 Andra bidrag än uttaxerade bidrag som erhålls till en samfällighetsförenings 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.

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 5.2.

Inbetalda medel till vinstandelsstiftelser

Allmänt råd 5.45 I vinstandelsstiftelser får inbetalda medel till stiftelsen inte redovisas som en intäkt.

Kommentar Inbetalda medel till en vinstandelsstiftelse redovisas mot eget kapital enligt punkt 14.19.

Erhållna gåvor

Allmänt råd 5.46 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 14.20 och värderas enligt punkt 8.11.

Gåvor som får förbrukas för stiftelsens ändamål redovisas som intäkt oavsett om det finns ett villkor för användningen eller inte, se kommentaren till punkt 5.26. Se även om ändamålsbestämda medel i kapitel 14.

Erhållna bidrag

Allmänt råd 5.47 Bidrag som erhålls till en stiftelses verksamhet och som ska redovisas som intäkt, redovisas i posten Bidrag.

Kapitel 6 – Rörelsekostnader

Tillämpning

Allmänt råd 6.1 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 5,

b) avskrivningar, se kapitel 9,
c) nedskrivningar av anläggningstillgångar, se kapitel 9 och 10,
d) utgifter som ska aktiveras, se kapitel 9 och 11,
e) kostnad för sålda varor, se kapitel 11,
f) kostnad för kundförluster, se kapitel 12,
g) valutakursförluster av rörelsekaraktär, se kapitel 12 och 16, och
h) kostnad för avsättningar, se kapitel 15.

Särskilda regler finns för
a) enskild näringsverksamhet i punkterna 6.15–6.17,
b) handelsbolag i punkterna 6.18–6.20,
c) ideella föreningar i punkt 6.21, och
d) stiftelser i punkterna 6.22 och 6.23.

Kommentar

Rörelsekostnader som inte behandlas i detta kapitel och som tas upp i ovan angivna kapitel ska ändå redovisas som rörelsekostnader i resultaträkningen. Är det t.ex. fråga om en avsättning för skyldighet att i framtiden återställa mark ska utgifterna för detta hanteras enligt kapitel 15. 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 11.2.

Förlust till följd av ackord redovisas på samma sätt som kundförluster, se kapitel 4 och 12.

Eftersom kapitlet behandlar rörelsekostnader behandlas inte finansiella kostnader, se kapitel 7, eller lämnade koncernbidrag, se kapitel 18, i detta kapitel.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

Allmänt råd

6.2 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 (1994:200) 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. Med överföring avses även en enskild näringsidkares uttag från sin näringsverksamhet. En enskild näringsidkares överföring av tillgångar från sin enskilda näringsverksamhet till sin privata ekonomi (uttag) är inte heller en utgift.

Hur stor är utgiften?

Kommentar I punkterna 2.6 och 2.7 finns regler om utgiftens storlek vid byten.

Allmänt råd 6.3 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 årsbokslutets 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 6.4 Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte en tillgång ska redovisas.

Endast den del av utgiften som enligt punkterna 6.5–6.8 hör till det räkenskapsår för vilket årsbokslutet upprättas är en kostnad det räkenskapsåret.

Allmänt råd 6.5 En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt.

Allmänt råd 6.6 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 6.7, 6.8 eller 6.10.

Allmänt råd 6.7 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 6.8 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 8.2. 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 6.5–6.8 hör till det räkenskapsår för vilket årsbokslutet upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. I de flesta fall redovisas utgiften och kostnaden samtidigt, t.ex. vid köp av kontorsmaterial. I andra fall periodiseras utgiften som kostnader över flera räkenskapsår. Ett sådant exempel är när ett företag tecknar ett serviceavtal om totalt 300 000 kronor som gäller fr.o.m. 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 6.5 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 6.6 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 6.7, 6.8 eller 6.10. 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.

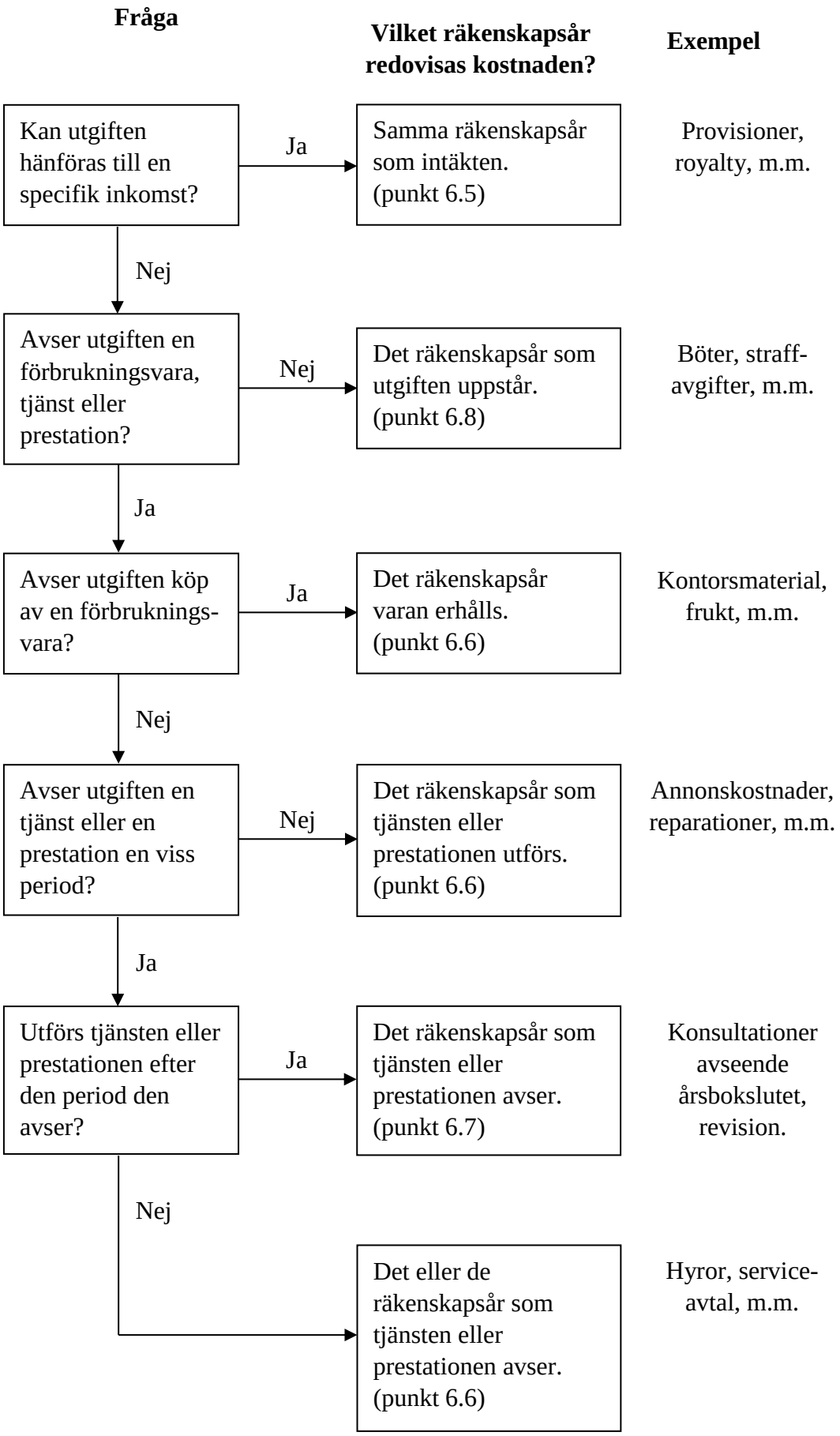
En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår som tjänsten eller prestationen hör till, ska

redovisas som kostnad det räkenskapsår den avser enligt punkt 6.7. Exempel på detta är utgifter för revision samt biträde med att upprätta ett årsbokslut. Utgifter för sådana tjänster och prestationer redovisas alltså som kostnad det år tjänsten eller prestationen avser.

Enligt punkt 6.8 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 6.5–6.8.


Fråga
Vilket räkenskapsår redovisas kostnaden?
Exempel
Kan utgiften hänföras till en specifik inkomst?
Ja
Samma räkenskapsår som intäkten. (punkt 6.5)
Provisioner, royalty, m.m.
Nej
Avser utgiften en förbrukningsvara, tjänst eller prestation?
Nej
Det räkenskapsår som utgiften uppstår. (punkt 6.8)
Böter, straff-avgifter, m.m.
Ja
Avser utgiften köp av en förbrukningsvara?
Ja
Det räkenskapsår varan erhålls. (punkt 6.6)
Kontorsmaterial, frukt, m.m.
Nej
Avser utgiften en tjänst eller en prestation en viss period?
Nej
Det räkenskapsår som tjänsten eller prestationen utförs. (punkt 6.6)
Annonskostnader, reparationer, m.m.
Ja
Utförs tjänsten eller prestationen efter den period den avser?
Ja
Det räkenskapsår som tjänsten eller prestationen avser. (punkt 6.7)
Konsultationer avseende årsbokslutet, revision.
Nej
Det eller de räkenskapsår som tjänsten eller prestationen avser. (punkt 6.6)
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

6.9 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 6.9 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 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 6 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 6.9 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 6 a och 6 d.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

Allmänt råd

6.10 Nedan angivna slag av utgifter som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad enligt följande, om inte förenklingsregeln i punkt 6.9 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 årsbokslut	det räkenskapsår årsbokslutet avser
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över den avtalade perioden

Kommentar

Tabellen ska inte tillämpas om det är möjligt att knyta utgiften till en specifik inkomst. I det fallet ska punkt 6.5 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 6 a–6 d.

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

Allmänt råd

6.11 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 16.10.

Lön ska redovisas som kostnad när arbetsprestationen utförs. Detta är i vissa fall en skillnad mot inhyrda konsulttjänster, som hanteras enligt punkterna 6.5–6.8 och 6.10. 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 6 e.

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

Allmänt råd

6.12 Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 5.6 första stycket enligt följande:

Försäljning av	**Väsentliga risker och förmåner övergår**
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggnings-tillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggnings-tillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggnings-tillgångar 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 5.6 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 6.13 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 4.3 ska en realisationsförlust vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelsekostnader.

Allmänt råd

6.14 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 4.3.

Oftast är det lätt att bedöma när en tillgång ska utrangeras men ibland kan frågan vara om en nedskrivning ska göras eller om tillgången ska utrangeras. Av punkt 6.14 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 9.33 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 enskild näringsverksamhet

Kommentar

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

I kapitel 8 och 16 framgår vilka tillgångar respektive skulder som ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Utgifterna för, samt förlusterna på, tillgångar och skulder som redovisas i näringsverksamheten ska också räknas till näringsverksamheten.

Allmänt råd

6.15 I en enskild näringsverksamhet får användningen av den enskilda näringsidkarens privata tillgång i näringsverksamheten redovisas som utgift.

Redovisas användning av en privat tillgång i näringsverksamheten är utgiften en skälig del av den enskilda näringsidkarens utgifter för

tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

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

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

Finns det ett föreskrivet värde i en skatteförfattning, får det användas. Det gäller t.ex. utgifter för resor med egen bil i näringsverksamheten och utgifter för bostaden när en enskild näringsidkare arbetar i sin bostad. För sådana utgifter finns det i IL fastställda schablonbelopp.

Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 14.9.

Allmänt råd 6.16 I en enskild näringsverksamhet får näringsidkarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten redovisas som utgift i verksamheten.

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

Kommentar Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital, se punkt 14.10.

Allmänt råd 6.17 I en enskild näringsverksamhet får den del av en ersättning för arbete till näringsidkarens make eller barn som inte får dras av enligt inkomstskattelagen (1999:1229) inte redovisas som en kostnad.

Kommentar Ersättningen ska redovisas som uttag, dvs. som en minskning av eget kapital, se punkterna 14.5 och 14.6.

Särskilda regler för handelsbolag

Allmänt råd 6.18 I ett handelsbolag får användningen av en 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 14.15.

Allmänt råd

6.19 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 14.16.

Allmänt råd

6.20 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.

Kommentar

Ersättningen ska redovisas som uttag, dvs. som en minskning av eget kapital, se punkterna 14.11 och 14.12.

Särskilda regler för ideella föreningar

Lämnade bidrag

Allmänt råd

6.21 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 16.2. 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 17.

Särskilda regler för stiftelser

Lämnade bidrag

Allmänt råd

6.22 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

6.23 I avkastningsstiftelser 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. 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 16.2. 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 och vinstandelsstiftelser lämnar redovisas som minskning av eget kapital, se punkt 14.21.

Kapitel 7 – Finansiella poster m.m.

Tillämpning

Allmänt råd

7.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella poster.

Kapitlet behandlar inte

a) resultat vid försäljning av lageraktier, se kapitel 5,
b) valutakursdifferenser på långfristiga fordringar, kortfristiga placeringar, kassa och bank samt skulder i utländsk valuta, se kapitel 10, 13 och 16,
c) ackordsförlust från beviljat ackord på finansiella fordringar och ackordsvinst från erhållet ackord på finansiella skulder, se kapitel 10 och 16,
d) nedskrivning och återföring av nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar, se kapitel 10 och 18,
e) nedskrivning och återföring av nedskrivning av kortfristiga placeringar, se kapitel 13, och
f) vinstutdelning från dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, se kapitel 18.

Kommentar

Under rubriken Finansiella poster i resultaträkningen, se punkt 4.3, redovisas i respektive post intäkter och kostnader från företagets finansiella tillgångar och skulder. I detta kapitel behandlas följande intäkter och kostnader:

- intäkter och kostnader som redovisas i posten Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i,
- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella anläggningstillgångar, vilka redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar,
- ränteintäkter, vinstutdelningar med undantag av utdelningar som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet och realisationsresultat från finansiella omsättningstillgångar, vilka redovisas i posten Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter, och
- räntekostnader från finansiella skulder, vilka redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Under rubrikerna Särskilda regler för enskild näringsverksamhet och Särskilda regler för stiftelser finns endast kommentarer.

Grundläggande bestämmelser

Allmänt råd

7.2 En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 5.2 och 5.4–5.6.

Allmänt råd

7.3 En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2–6.4.

Kommentar

Grundläggande bestämmelser om vad som är en inkomst och en intäkt samt vad som är en utgift och en kostnad finns i kapitel 5 och 6. 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

7.4 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 10.13 och 13.7 ska genomsnittsmetoden användas om avyttringen gäller aktier av samma slag och sort.

Av punkt 8.3 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

7.5 Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Vinstutdelning

Allmänt råd

7.6 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 7.1 behandlar detta kapitel inte utdelning på andelar i koncern- och intresseföretag eller gemensamt styrda företag, se kapitel 18.

Ränteintäkter och räntekostnader

Allmänt råd

7.7 Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser.

Allmänt råd

7.8 Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

Kommentar

Punkt 7.7 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 7.8 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 enskild näringsverksamhet

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

I kapitel 8 och 16 framgår vilka tillgångar respektive skulder som ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Avkastning av och utgifter för tillgångar och skulder som redovisas i näringsverksamheten ska också räknas till näringsverksamheten. Detsamma gäller vinst eller förlust på sådana tillgångar och skulder.

Särskilda regler för stiftelser

Kommentar Kapitlet behandlar även ränteintäkter och utdelningar som redovisas under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. enligt punkt 4.17.

Avsnitt IV – Balansräkning

Kapitel 8 – Tillgångar

Tillämpning

Allmänt råd 8.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av tillgångar.

Särskilda regler finns för
a) enskild näringsverksamhet i punkterna 8.16–8.27,
b) ideella föreningar i punkterna 8.28 och 8.29, och
c) stiftelser i punkterna 8.30 och 8.31.

Kommentar I kapitel 8 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar.

I kapitel 9–13 finns ytterligare regler som särskilt avser immateriella och materiella anläggningstillgångar, finansiella anläggningstillgångar, varulager, kortfristiga fordringar samt kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank.

Grundläggande bestämmelser

Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?

Allmänt råd

8.2 Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger.

Ett företag ska redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet som tillgång i enlighet med punkt 9.7 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 9.4 om egenupparbetade immateriella tillgångar. Andra tillgångar får redovisas som kostnad direkt, se t.ex. punkterna 9.5 och 9.6 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 8.3. 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 17.9 och 17.10.

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

8.3 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 årsbokslutet om den finns kvar på balansdagen.

Kommentar

En tillgång ska redovisas i balansräkningen när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången har övergått.

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

- Vilka relevanta risker (t.ex. prisfall, förstörelse, sakrättsliga anspråk) och förmåner (t.ex. prisökning, avkastning, nyttjanderätt, förfoganderätt) finns?

- Vilka av dessa är väsentliga?
- När har väsentliga risker och förmåner övergått?

Vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång framgår av punkterna i respektive tillgångskapitel. Sådana utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet ska redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts, även om risker och förmåner inte har övergått, t.ex. utgifter för konsulttjänster, se punkt 9.9.

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

8.4 En tillgång ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått, se tabellen i punkt 8.3.

Har en tillgång utrangerats, se punkt 6.14, 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 5.32, 6.13 eller 7.4 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 upplysningen om anläggningstillgångar.

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

8.5 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

8.6 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

8.7 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 8 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 (se t.ex. punkterna 9.17–9.19),
- minskat med ackumulerade avskrivningar (4 kap. 4 § ÅRL), och
- minskat med ej återförda nedskrivningar (4 kap. 5 § ÅRL).

Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på anläggningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 9 och 10.

4 kap. 6 § ÅRL om uppskrivningar får inte tillämpas av företag som upprättar årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning till bestämd mängd och fast värde, se punkt 9.8 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 upprättar årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL.

4 kap. 13 a § ÅRL om redovisning enligt kapitalandelsmetoden får inte tillämpas av företag som upprättar årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL.

Omsättningstillgångar

Lagtext

4 kap 9 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2011:1554)

Kommentar

En omsättningstillgång redovisas i balansräkningen enligt lägsta värdets princip. Mer detaljerade regler om hur det redovisade värdet på omsättningstillgångar ska beräknas finns i kapitel 11, 12 och 13.

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 5.13 och 5.16.

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde, se punkt 11.6.

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 8.8–8.15 finns bestämmelser om beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde. I kapitel 9–13 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

8.8 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

8.9 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 2.6 och 2.7 finns regler om anskaffningsvärdets storlek vid byten.

Förvärv med försäkringsersättning

Allmänt råd

8.10 Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i punkterna 8.8 och 8.9 samt 2.6 och 2.7.

Kommentar

De händelser som uppkommer i samband med förluster av eller skador på tillgångar och som föranleder ersättning från försäkringsbolag och 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 9.32–9.37, och
- att försäkringsersättningen, såväl likvida medel som ersättningstillgång, ska redovisas som intäkt, se punkt 5.26.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som framgår av faktura, avtal eller liknande, se punkterna 8.8 och 8.9. I de fall försäkringsbolaget ersätter en skadad tillgång med en annan tillgång ska punkterna 2.6 och 2.7 tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet.

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

8.11 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 8.12 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 11. Ytterligare regler om redovisning av gåvor och förvärv genom testamente finns i kapitel 5.

Tillgångar som tillförs företaget genom tillskott eller insättning

Allmänt råd 8.13 Anskaffningsvärdet för en tillgång som tillförs företaget genom tillskott eller insättning ska bestämmas enligt punkt 8.11 eller 8.12.

Kommentar Tillskott och insättningar redovisas som en ökning av eget kapital, se kapitel 14.

Förvärv med offentliga bidrag

Allmänt råd 8.14 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

8.15 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 5.27–5.30.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar

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

Punkterna 8.16–8.26 behandlar vilka tillgångar som ska eller får redovisas i en enskild näringsverksamhet.

Vilka tillgångar ska eller får redovisas i den enskilda näringsverksamheten?

Allmänt råd

8.16 En tillgång ska redovisas antingen i sin helhet eller inte alls i en enskild näringsverksamhet, om inte annat anges i punkt 8.25.

Kommentar

Enligt punkt 8.2 ska ett företag redovisa tillgångar som det äger. Av det följer att en tillgång måste ägas av den enskilda näringsidkaren för att få redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

En tillgång som ägs av den enskilda näringsidkaren ska antingen anses ingå i den enskilda näringsverksamheten, vilket innebär att den ska tas med i redovisningen, eller anses vara en del av näringsidkarens privata ekonomi. En tillgång ska därför inte delas upp i en del som avser privat användning och en del som avser företagets användning. Undantag gäller för byggnader och mark enligt punkt 8.25.

Används en tillgång som ingår i den enskilda näringsverksamheten privat av näringsidkaren, ska den privata användningen i vissa fall redovisas som inkomst, se kapitel 5. Motposten till den redovisade inkomsten är eget kapital. Används en tillgång som ingår i näringsidkarens privata ekonomi i den enskilda näringsverksamheten, får denna användning redovisas som utgift, se kapitel 6. Motposten till den redovisade utgiften är eget kapital.

Allmänt råd

8.17 En tillgång *ska* redovisas i en enskild näringsverksamhet om den
a) uteslutande eller så gott som uteslutande används i verksamheten, eller
b) är nödvändig för att verksamheten ska kunna generera inkomster.

En tillgång *får* redovisas i en enskild näringsverksamhet om den kan förväntas tillföra verksamheten ekonomisk nytta.

Särskilda regler finns för:
a) tillgångar som enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten i punkterna 8.18–8.22,
b) likvida medel i punkt 8.23,
c) bilar i punkt 8.24,
d) byggnader och mark i punkt 8.25, och
e) andelar i privatbostadsföretag i punkt 8.26.

Kommentar

Första stycket a i punkten innebär att en tillgång som i princip enbart används i näringsverksamheten måste redovisas i den enskilda näringsverksamheten. Ett exempel på en sådan tillgång är en skördetröska i ett lantbruk. Normalt används inte en sådan tillgång privat, men även om det skulle förekomma ska den bokföras i företaget.

Ett exempel på en sådan tillgång som enligt första stycket b i punkten är nödvändig för att generera inkomster i en näringsverksamhet är en fiskebåt i ett fiskeriföretag. Även om en sådan tillgång används privat i betydande omfattning ska den redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

Tillgångar kan förväntas tillföra den enskilda näringsverksamheten ekonomisk nytta i enlighet med andra stycket i punkten om de på något sätt förväntas bidra till verksamhetens inkomster eller minska verksamhetens utgifter. Fyller tillgången en funktion i näringsverksamheten får tillgången anses tillföra verksamheten ekonomisk nytta, även om det skulle kunna finnas andra sätt att fylla funktionen.

Särskilda regler finns för
- tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten i punkterna 8.18–8.22,
- likvida medel i punkt 8.23,
- bilar i punkt 8.24,
- byggnader och mark i punkt 8.25, och
- andelar i privatbostadsföretag i punkt 8.26.

Tillgångar som enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten

Allmänt råd

8.18 Tillgångar som enligt 13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten får inte redovisas i en enskild näringsverksamhet, om inte annat framgår av punkterna 8.19–8.22.

Kommentar

I 13 kap. IL finns bestämmelser om vilka tillgångar och skulder som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Utgångspunkten är att avkastningen av och utgifter för samt vinst eller förlust på tillgångar i näringsverksamheten också räknas till näringsverksamheten. Motsvarande gäller för skulder som är hänförliga till tillgångar som ingår i näringsverksamheten.

Enligt 13 kap. 7 § IL är huvudregeln att bl.a. delägarrätter (t.ex. andelar i en ekonomisk förening och aktier), fordringsrätter och andelar i handelsbolag inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten. I vissa fall ska de dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten, t.ex. om de är lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar. Ett annat undantag är andelar i kooperativa föreningar som betingas av näringsverksamheten. Sådana andelar räknas som tillgång i näringsverksamheten och ska därför redovisas.

En enskild näringsidkare får och i ett fall ska, enligt de särskilda bestämmelserna i punkterna 8.19–8.22, redovisa vissa tillgångar i näringsverksamheten, fastän de enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten. De tillgångar som avses är

- kapitalförsäkringar, punkt 8.19,
- terminer, punkt 8.20,
- optioner, punkt 8.21, och
- andelar i dotterföretag samt ägarintressen, punkt 8.22.

Om en enskild näringsidkare med stöd av någon av de särskilda bestämmelserna redovisar tillgångar i näringsverksamheten, föreligger inte överensstämmelse med de skatterättsliga reglerna. Det innebär att justeringar behöver göras vid inkomstbeskattningen, såväl för den redovisade tillgången som för eventuella intäkter, kostnader och skulder som är hänförliga till den.

Allmänt råd

8.19 En kapitalförsäkring ska redovisas som tillgång i en enskild näringsverksamhet om ett åtagande om pension till en anställd uteslutande är beroende av värdet på kapitalförsäkringen och övriga förutsättningar för att ta upp kapitalförsäkringen som en finansiell anläggningstillgång är uppfyllda.

Kommentar

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Ett åtagande om pension kan endast omfatta ett åtagande gentemot en anställd person. En enskild näringsidkare kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig själv.

I punkt 10.3 anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda i övrigt för att kapitalförsäkringen ska få redovisas som tillgång.

Allmänt råd

8.20 Terminer enligt 44 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) får redovisas som tillgångar i en enskild näringsverksamhet om terminerna avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Allmänt råd

8.21 Optioner enligt 44 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229), som är lämpade för allmän omsättning, får redovisas som tillgångar i en enskild näringsverksamhet om optionerna avser tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Allmänt råd

8.22 Andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag samt ägarintressen i andra företag får redovisas som tillgångar i en enskild näringsverksamhet om andelarna hör till näringsverksamheten.

Kommentar

I en enskild näringsverksamhet redovisas endast tillgångar som hör till näringsverksamheten. Privata tillgångar ska således inte omfattas av redovisningen.

Vilka företag som räknas som dotterföretag, intresseföretag respektive gemensamt styrda företag framgår av 1 kap. 4–6 §§ ÅRL, se kapitel 18. Begreppet ägarintresse definieras i 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 10.

Ett exempel på ägarintresse kan vara en enskild näringsidkares innehav av andelar i en bostadsrättsförening om näringsidkaren bedriver verksamhet i en lokal som är upplåten med bostadsrätt av föreningen.

Likvida medel

Allmänt råd

8.23 Likvida medel som ägs av en enskild näringsidkare är tillgångar i den enskilda näringsverksamheten endast om de ska användas i näringsverksamheten. Andra likvida medel är privata tillgångar och ska inte redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

Kommentar

Likvida medel, t.ex. banktillgodohavanden, som ska användas i den enskilda näringsverksamheten redovisas som tillgångar i verksamheten. Detta gäller oavsett om medlen har genererats i verksamheten eller tillförts verksamheten genom insättning. De medel som genererats i näringsverksamheten eller som har tillförts den genom insättning kan vara avsedda att användas till såväl löpande utgifter som framtida investeringar, t.ex. för ett planerat utbyte av en maskin.

Bilar

Allmänt råd

8.24 En bil *ska* redovisas i en enskild näringsverksamhet om den används i näringsverksamheten och det privata nyttjandet är av endast ringa omfattning.

En bil *får* redovisas i en enskild näringsverksamhet om den kan förväntas tillföra näringsverksamheten ekonomisk nytta.

Kommentar

Med ringa omfattning avses detsamma som gäller vid beskattningen enligt IL, t.ex. ett fåtal tillfällen per år. Bilar som ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten är således bilar som används så lite privat att någon

uttagsbeskattning inte sker.

Om en enskild näringsidkare privat använder en bil som tillhör näringsverksamheten i mer än ringa omfattning ses det som ett uttag. Uttaget får, men behöver inte, redovisas som en inkomst, se punkt 5.33. Motposten till den redovisade inkomsten är eget kapital.

Utgifter för näringsidkarens användning av en bil som tillhör ägarens privata ekonomi behandlas i punkt 6.15.

Byggnader och mark

Allmänt råd

8.25 Byggnader och mark ska redovisas i en enskild näringsverksamhet till den del de enligt inkomstskattelagen (1999:1229) klassificeras som näringsfastighet.

Kommentar

Det är klassificeringen vid inkomstbeskattningen som avgör om byggnader och mark ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten eller inte. Vid inkomstbeskattningen klassificeras en fastighet, eller en del av en fastighet, som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

En fastighet som i sin helhet klassificeras som näringsfastighet ska i sin helhet redovisas i den enskilda näringsverksamheten. På motsvarande sätt får en fastighet som i sin helhet klassificeras som privatbostadsfastighet inte redovisas i verksamheten, se 2 kap. 6 § BFL.

I vissa fall kan en del av en fastighet vara klassificerad som privatbostadsfastighet och en annan del av samma fastighet som näringsfastighet. Det är endast den del av fastigheten som klassificeras som näringsfastighet som ska redovisas i verksamheten.

Andelar i privatbostadsföretag

Allmänt råd

8.26 Andelar i ett privatbostadsföretag ska redovisas i en enskild näringsverksamhet om de enligt 2 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) klassificeras som näringsbostadsrätt.

Kommentar

Det är klassificeringen vid inkomstbeskattningen som avgör om en andel i ett privatbostadsföretag ska redovisas i den enskilda näringsverksamheten eller inte. Vad som avses med ett privatbostadsföretag framgår av 2 kap. 17 § IL. Vid inkomstbeskattningen klassificeras en andel i ett privatbostadsföretag, antingen som privatbostadsrätt eller som näringsbostadsrätt. En andel i ett privatbostadsföretag som vid inkomstbeskattningen klassificeras som privatbostadsrätt får inte redovisas i näringsverksamheten.

Tillgångar som tillförs den enskilda näringsverksamheten genom insättning

Allmänt råd

8.27 En tillgång som tillhör den enskilda näringsidkarens privata ekonomi och som efter en prövning enligt punkterna 8.17–8.26 redovisas som tillgång i den enskilda näringsverksamheten ska värderas enligt punkt 8.11 eller 8.12.

Kommentar

En fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet och som genom arv, testamente eller gåva får en tillgång som denne avser att använda i den enskilda näringsverksamheten, ska pröva om tillgången ska eller får redovisas i verksamheten. Tillgångar som efter en sådan prövning redovisas i den enskilda näringsverksamheten ska redovisas som en ökning av eget kapital och inte som en inkomst, se punkt 14.8.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

Djur i jordbruk eller renskötsel

Lagtext

4 kap. 1 § andra stycket ÅRL

– – –

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet. Lag (1999:1112)

Kommentar

Har en enskild näringsidkare med stöd av 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL valt att klassificera djur i jordbruk eller renskötsel som omsättningstillgång ska kapitel 11 tillämpas.

Särskilda regler för ideella föreningar

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

8.28 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. En förening behöver således inte lägga ner något arbete på att exempelvis värdera insamlade kläder som vid sorteringen bedöms vara i så dåligt skick att de måste kasseras.

Erhållna bidrag

Allmänt råd

8.29 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en ideell förening redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 8.14 och 8.15.

Särskilda regler för stiftelser

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

8.30 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 skänkas vidare till behövande.

Punkten innebär att gåvor av tillgångar som stiftelsen avser att kassera inte behöver värderas.

Erhållna bidrag

Allmänt råd

8.31 När en tillgång finansieras helt eller delvis med bidrag ska en stiftelse redovisa bidraget enligt reglerna om offentliga bidrag i punkterna 8.14 och 8.15.

Kapitel 9 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Tillämpning

Allmänt råd

9.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av immateriella och materiella anläggningstillgångar.

Kommentar

I kapitel 8 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar.

Grundläggande bestämmelser

En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar?

Allmänt råd

9.2 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 9.21 och 9.22.

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

9.3 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

9.4 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

9.5 En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om anskaffningsvärdet beräknat enligt punkterna 9.9, 9.12 och 9.13 understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för ingående mervärdesskatt som företaget inte har rätt att dra av eller få tillbaka enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Allmänt råd

9.6 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 9.2. 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

9.7 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 8.2 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 9.17 att utgiften för tillbyggnad ska tas upp som tillgång och av punkt 9.18 om utgiften för ombyggnaden är aktiverbar. Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet behandlas i punkterna 9.20 och 9.28 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

9.8 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 8.

Allmänt råd

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

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

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

Indirekta utgifter får inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Kommentar

Av punkt 8.8 framgår att anskaffningsvärdet ska bestämmas med utgångspunkt i det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. Av

punkt 9.9 framgår att övriga till förvärvet direkt hänförliga utgifter ska ingå i anskaffningsvärdet om de sammanlagt överstiger 5 000 kronor. Utgifterna får ingå även om de understiger 5 000 kronor. Exempel på utgifter som kan vara direkt hänförliga till förvärvet är:

- frakt,
- tull och import,
- lagfart,
- installation,
- konsulttjänster, och
- iordningställande av plats för installation eller uppförande av tillgången.

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

För beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats kan det bli aktuellt att redovisa en avsättning, se kapitel 15.

Allmänt råd

9.10 Utgifter för pantbrev som avser en förvärvad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.

Kommentar

Utgifter för pantbrev som inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången redovisas som kostnad.

Allmänt råd

9.11 Anskaffningsvärdet för en fastighet som vid förvärvet består av både byggnad och mark, ska normalt fördelas på byggnad och mark enligt taxeringsvärdets fördelning.

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 9 a och 9 f.

Allmänt råd

9.12 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 9 b.

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

Kommentar Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 8.

Allmänt råd 9.13 I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska följande till tillverkningen direkt hänförliga 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, och
c) övriga utgifter i samband med tillverkningen om utgifterna sammanlagt överstiger 5 000 kronor per anläggningstillgång.

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

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

Kommentar Exempel på utgifter som kan vara direkt hänförliga till tillverkningen av en anläggningstillgång är utgifter för legoarbeten och underentreprenörer. För ytterligare exempel på utgifter som kan vara direkt hänförliga till tillverkningen se kommentaren till punkt 9.9. Av punkt 9.13 c framgår att övriga till tillverkningen direkt hänförliga utgifter ska ingå i anskaffningsvärdet om de sammanlagt överstiger 5 000 kronor. Utgifterna får ingå även om de understiger 5 000 kronor.

Med arbetsgivaravgifter avses de avgifter företaget redovisar i skattedeklarationen. Av förenklingsskäl behöver inte avgifter som baseras på avtal och särskild löneskatt på pensionsavgifter ingå.

Enligt punkt 9.15 får t.ex. ränta och utgifter för förkastade alternativ aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

I anskaffningsvärdet för en egentillvekad materiell anläggningstillgång får även en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik tillgång. Väljer ett företag att räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell

anläggningstillgång ska pålägget motsvara den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som lagts ned t.o.m. balansdagen.

Allmänt råd

9.14 Utgifter för pantbrev som avser en egentillverkad materiell anläggningstillgång får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.

Kommentar

Utgifter för pantbrev som inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången redovisas som kostnad.

Allmänt råd

9.15 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 9.15 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 15.

Allmänt råd

9.16 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 9.16 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

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 9.17 och 9.18. För övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar, se punkt 9.19.

Tillkommande utgifter som kostnadsförts tidigare år får inte redovisas som tillgång ett senare räkenskapsår.

Byggnader och mark

Allmänt råd

9.17 Utgifter för tillbyggnad ska tas upp som tillgång.

Allmänt råd

9.18 Utgifter för ombyggnad ska tas upp som tillgång.

Utgifter för ombyggnad som dras av omedelbart vid inkomstbeskattningen ska dock kostnadsföras i redovisningen.

Kommentar

Utgifter för en ombyggnad ska tas upp som tillgång. Av punkt 9.18 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.

Reglerna är utformade för att stämma överens med IL.

Övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar

Allmänt råd

9.19 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 9.20 Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden får bestämmas i enlighet med punkterna 9.27, 9.28, 9.30 och 9.31.

Allmänt råd 9.21 Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig.

Allmänt råd 9.22 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 9.23 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 9.24 Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

Allmänt råd 9.25 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 9.27, 9.28 eller 9.30.

Allmänt råd 9.26 Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

Allmänt råd

9.27 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 9.20 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 9.27 bestämmas till fem år.

Tillämpas inte punkt 9.27 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 9.21 ska varje anläggningstillgång skrivas av för sig. Vad som räknas som *en* anläggningstillgång framgår av punkt 9.2 och kommentaren till punkten. Delar av en enhet utgör tillsammans *en* anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska fungera. Enligt punkt 9.22 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 9.23 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 9 c.

Av punkt 9.23 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 9.23 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 9.24 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 9.25 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 9.27. Se exempel 9 b.

Ett företag kan t.ex. välja att skriva av sina kontorsmöbler på fem år enligt punkt 9.27 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 9.26 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 9.22 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 9 d.

Enligt 4 kap. 4 § tredje stycket ÅRL ska avskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Allmänt råd

9.28 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 9.20 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 9.28 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

9.29 Mark får inte skrivas av.

Allmänt råd

9.30 Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till
a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
b) 20 år för övriga markanläggningar.

Allmänt råd

9.31 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 9.20 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 9.22 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 9.29. 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 9.30. 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 9.31. En tillbyggnad eller en aktiverad ombyggnad utgör en separat avskrivningsenhet och skrivs av var för sig, se punkt 9.22 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 9.22 andra stycket.

Avskrivning påbörjas det år som tillgången tas i bruk, se punkt 9.23 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 9.23 tredje stycket. Det innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 9.24 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 9.25. Metoden att fastställa ett restvärde finns till för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut, vilket i normalfallet inte gäller byggnader.

Se exempel 9 a om förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Kommentar

Enligt punkt 9.26 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 9.22 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

9.32 Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig.

Allmänt råd

9.33 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

9.34 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

9.35 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

9.36 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 9.32 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 9.33. 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 6.2.

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 9.34. 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 6.14.

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 9.35. 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 9.35 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 9.35 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 9.36 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

9.37 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 9.32 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 9.33. 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 6.12.

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 9.37. 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

9.38 En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar.

Allmänt råd

9.39 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 9 e.

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

Kapitel 10 – Finansiella anläggningstillgångar

Tillämpning

Allmänt råd

10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av finansiella anläggningstillgångar.

Kapitlet behandlar inte
a) andelar i koncernföretag, se kapitel 18,
b) andelar i intresseföretag, se kapitel 18, och
c) andelar i gemensamt styrda företag, se kapitel 18.

Särskilda regler finns för
a) enskild näringsverksamhet i punkt 10.23, och
b) handelsbolag i punkt 10.24.

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

10.2 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 8.5 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

Av punkt 8.6 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

10.3 En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är förenad med återköpsrätt.

Kommentar

Enligt punkt 8.2 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Enligt punkt 10.3 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 15.

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

10.4 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

10.5 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

10.6 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 10.6 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 10 i.

Värdering

Ingen värdering till verkligt värde

Kommentar

Eftersom 6 kap. 4 § BFL endast hänvisar till 4 kap. 3 § första stycket ÅRL för värdering av anläggningstillgångar och inte till 4 kap. 14 a § ÅRL, kan ett

företag som upprättar ett årsbokslut inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde.

Långfristiga fordringar i utländsk valuta

Lagtext

4 kap. 13 § ÅRL
Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2000:34)

Allmänt råd

10.7 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

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

Utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet är
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 8.

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 10 a.

Allmänt råd

10.9 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 7. Se exempel 10 b och 10 d.

Allmänt råd 10.10 Erhållen emissionsinsats ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Kommentar Emissionsinsats kan erhållas från en ekonomisk förening.

Allmänt råd 10.11 Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsbokslutet avges får tillskottet redovisas på balansdagen.

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.

Kommentar I samband med att aktieägartillskott lämnas kan nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Allmänt råd 10.12 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 10.13 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 10 c.

Allmänt råd 10.14 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 10.15 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 10 e och 10 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 10.6 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 10.6.

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 10.16 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 10.17 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 10.18 Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en sådan kapitalförsäkring som anges i punkt 10.3 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 15.

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd 10.19 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 10.19 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 10 g–10 i.

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

Allmänt råd

10.20 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

10.21 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 10.15 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

10.22 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 enskild näringsverksamhet

Kommentar

Enligt punkt 8.18 får tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten inte redovisas i en enskild näringsverksamhet om inte annat framgår av punkterna 8.19–8.22. Det innebär att t.ex. innehav av värdepapper endast i undantagsfall kan förekomma i en enskild näringsverksamhet.

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd

10.23 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång i en enskild näringsverksamhet noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid

skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på verksamhetens finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 10.23 andra stycket, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 10 g–10 i.

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

Särskilda regler för handelsbolag

När ska en nedskrivning ske?

Allmänt råd

10.24 Är värdet på en finansiell anläggningstillgång i ett handelsbolag noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på bolagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska en nedskrivning göras om värdenedgången kan antas vara bestående. Finansiella anläggningstillgångar utgörs ofta av långsiktiga värdepappersinnehav. För sådana tillgångar kan det vara svårt att bedöma vad som är en bestående värdenedgång. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 10.24 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 10 g–10 i.

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

Kapitel 11 – Varulager

Tillämpning

Allmänt råd

11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid värdering av varulager.

I en enskild näringsverksamhet ska kapitlet även tillämpas vid värdering av djur i jordbruk och renskötsel som med stöd av 4 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) klassificerats som omsättningstillgång.

Kapitlet behandlar inte
a) pågående arbeten för annans räkning, se kapitel 5, och
b) lager av värdepapper och andra finansiella instrument, se kapitel 13.

Särskilda regler finns för ideella föreningar i punkt 11.19.

Allmänt råd

11.2 Varulager utgörs av omsättningstillgångar som
a) är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor),
b) är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
c) ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Kommentar

Enligt 4 kap. 1 § andra stycket ÅRL får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång i företag som drivs av fysisk person eller dödsbo oavsett avsikten med innehavet, se kapitel 8. Har ett sådant företag klassificerat djur i jordbruk eller renskötsel som omsättningstillgång tillämpas detta kapitel. Se även under rubriken Särskilda regler för enskild näringsverksamhet.

Tillgångar som används i pågående arbeten (tjänste- och entreprenaduppdrag) behandlas i kapitel 5. 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 8.5. 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 8.6.

Punkt 11.2 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 11.8, 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

11.3 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

11.4 Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) innebär att företaget ska

a) beräkna anskaffningsvärdet enligt punkterna 11.7–11.12, och
b) bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp.

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas.

Kommentar

Enligt 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

11.5 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

11.6 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 11.6 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 8.

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

11.7 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 11.7 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 årsbokslutet undertecknas, se punkt 2.9.

Enligt punkt 2.8 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. För exempelvis fraktkostnader kan ett schablonpålägg tas fram

utifrån tidigare års fraktkostnader vid beräkning av anskaffningsvärdet för varorna. Schablonpålägget ska ge ungefär samma värde som vid beräkning utifrån faktiska utgifter. Vid värderingen av lagret i samband med bokslutet ska företaget därför jämföra schablonen med de faktiska utgifterna och eventuellt justera pålägget.

Allmänt råd

11.8 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 11 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

11.9 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

11.10 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 11.7.

Ett företag får räkna in andra direkta utgifter i anskaffningsvärdet med undantag av utgifter enligt punkt 11.12.

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 11.10 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 11.12 får t.ex. ränta och lagerhållningskostnader aldrig räknas in i anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

11.11 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 11.11 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 2.8, 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

11.12 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

11.13 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 11 b.

För exempel på värdering av egentillverkade varor, se exempel 11 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 11.4 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 11.14 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 2.9 ska hänsyn tas till information som finns tillgänglig efter balansdagen, om informationen bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för. Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Underlaget för beräkningen måste vara tillförlitligt och kan t.ex. grundas på försäljnings- och lagerstatistik och försäljningsplaner.

Enligt punkt 2.8 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. Vid varulagervärdering kan övertaligheten bestämmas schablonmässigt genom att en så kallad inkuranstrappa används. Inkuranstrappa kan användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en 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 11.15 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 11.15. 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 11 a.

Allmänt råd

11.16 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

11.17 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

11.18 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 11.5, för övriga varor i lagret. Finns däremot varorna som ska kasseras fysiskt kvar i lagret och är värderade till noll kronor, anses det som om en inkuransbedömning gjorts av varulagret. Det innebär att den så kallade 97-procentsregeln inte får användas för några varor i lagret.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Djur i jordbruk eller renskötsel

Lagtext

4 kap. 9 § femte stycket ÅRL

– – –

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel värderas till det värde som fastställs av Skatteverket. Lag (2011:1554)

Kommentar

Regler om värdering av djur i jordbruk finns i 17 kap. 5 § IL. Värdet fastställs av Skatteverket i särskilda föreskrifter.

Särskilda regler för 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 11.15 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

11.19 En ideell förening får uppskatta värdet på sådana tillgångar som avses i punkt 8.12 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 8.12 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 11.19, 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.

Se exempel 11 d.

Kapitel 12 – Kortfristiga fordringar

Tillämpning

Allmänt råd

12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av kortfristiga fordringar.

Kapitlet behandlar inte

a) upparbetade men ej fakturerade intäkter från tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 5, och
b) värdering av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, se kapitel 5 och 6.

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

12.2 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 10.

Vad får inte redovisas som kortfristig fordran?

Allmänt råd

12.3 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

12.4 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 årsbokslutet avges och som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen, se punkt 2.9. Händelser som avses är sådana som påverkar det belopp som företagets motpart beräknas betala, t.ex. att konkurs- eller ackordsförfarande har inletts hos kunden. Valutakursförluster på utestående fordringar i utländsk valuta som inträffat efter balansdagen är inte en sådan händelse som ska beaktas.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Kundfordringar kan värderas kollektivt om förutsättningarna för schablonmässig värdering är uppfyllda, se punkt 2.8. 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

12.5 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

12.6 Kundfordringar som företaget belånat ska värderas enligt punkt 12.4 och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar.

Kommentar

Har fordringar ställts som säkerhet ska företaget lämna en upplysning om de belånade fordringarna och det värde de har i balansräkningen, se punkterna 17.9 och 17.10.

Enligt punkt 8.2 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 15 eller i förekommande fall eventualförpliktelser, se kapitel 17.

Kapitel 13 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Tillämpning

Allmänt råd

13.1 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 18.

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 4.6.

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 enskild näringsverksamhet finns endast en kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Vad är en kortfristig placering?

Allmänt råd

13.2 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 8.5 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

13.3 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

Kommentar

Eftersom 6 kap. 4 § BFL inte hänvisar till 4 kap. 14 a § ÅRL om värdering av finansiella instrument till verkligt värde eller 4 kap. 14 e § ÅRL om värdering av säkrade poster, kan ett företag som upprättar ett årsbokslut inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde.

Lägsta värdets princip

Allmänt råd

13.4 En värdepappersportfölj som klassificerats som omsättningstillgång värderas i sin helhet till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Övriga kortfristiga placeringar värderas individuellt enligt lägsta värdets princip.

Kommentar

Kortfristiga placeringar ska värderas individuellt till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde på balansdagen. Eftersom en värdepappersportfölj är *en* tillgång jämförs dess totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde när portföljen klassificeras som omsättningstillgång.

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta

Allmänt råd

13.5 Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs.

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – Lag (2011:1554)

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – Lag (2015:813).

Allmänt råd

13.6 Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är

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 8. Vid t.ex. köp av en option som är en kortfristig placering är erlagd premie anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

13.7 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Kommentar

Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se 48 kap. 7 § IL. Se exempel 10 c.

Allmänt råd

13.8 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

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

Allmänt råd

13.10 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 enskild näringsverksamhet

Kommentar Enligt punkt 8.18 får tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte räknas som tillgångar i näringsverksamheten inte redovisas i en enskild näringsverksamhet om inte annat framgår av punkterna 8.19–8.22. Det innebär att t.ex. innehav av värdepapper endast i undantagsfall kan förekomma i en enskild näringsverksamhet.

Kapitel 14 – Eget kapital och obeskattade reserver

Tillämpning

Allmänt råd 14.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av eget kapital och obeskattade reserver.

Särskilda regler finns för
a) enskild näringsverksamhet i punkterna 14.4–14.10,
b) handelsbolag i punkterna 14.11–14.16,
c) samfällighetsföreningar i punkt 14.17, och
d) stiftelser i punkterna 14.18–14.21.

Kommentar Under rubriken Särskilda regler för ideella föreningar finns endast en kommentar.

Eget kapital

Allmänt råd 14.2 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 14.3 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.

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 9) 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 enskild näringsverksamhet

Skatter och avgifter

Allmänt råd

14.4 Skatter och avgifter som ska dras av enligt 16 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229) och som omfattas av beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska redovisas mot eget kapital.

Kommentar

Exempel på skatter och avgifter som avses i punkten är fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift på näringsfastighet och särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader. Sådana skatter kostnadsförs i näringsverksamheten och redovisas mot eget kapital. Kravet på att skatterna ska omfattas av beslut om slutlig skatt innebär att skatter som inte ingår i slutskattebeskedet, t.ex. arbetsgivaravgifter på anställdas löner, inte omfattas av punkten. Kravet på att skatterna ska vara avdragsgilla enligt 16 kap. 17 § IL innebär att t.ex. egenavgifter inte heller omfattas av punkten.

Inkomstskatt, särskild löneskatt på egen pensionsförsäkring och särskild löneskatt på passiv näringsverksamhet är exempel på skatter som inte avser näringsverksamheten och som därför inte redovisas i den enskilda näringsverksamheten.

Skatter och avgifter som avser näringsverksamheten och som deklareras i

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

Uttag

Allmänt råd

14.5 Uttag av tillgångar och tjänster ur en enskild näringsverksamhet ska redovisas som minskning av eget kapital.

Allmänt råd

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

Kommentar

Med uttag i punkt 14.5 avses att den enskilda näringsidkaren tar ut likvida medel eller andra tillgångar eller tjänster ur den enskilda näringsverksamheten. Även ett uttag som betecknas som lön redovisas som en minskning av eget kapital eftersom en enskild näringsidkare inte kan vara anställd i den egna verksamheten.

Betalar den enskilda näringsidkaren privata utgifter med tillgångar som ingår i den enskilda näringsverksamheten är det ett uttag. Exempel på sådana utgifter kan vara premierna för en pensionsförsäkring och skatter som inte avser näringsverksamheten.

Uttag av tillgångar och tjänster som ska tas upp till beskattning av den enskilda näringsidkaren enligt IL ska enligt punkt 5.33 första stycket redovisas som inkomst i den enskilda näringsverksamheten.

Se exempel 5 l och 14 a.

Allmänt råd

14.7 Uttag ska värderas till marknadsvärdet inklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen av den enskilda näringsidkaren får detta värde användas.

Kommentar

Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värdet av uttaget redovisas inklusive mervärdesskatt. Det innebär att värdet av ett uttag inte påverkas av om företaget är skattskyldigt för mervärdesskatt eller inte.

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

Insättning

Allmänt råd

14.8 Insättning av likvida medel eller andra tillgångar i en enskild näringsverksamhet ska redovisas som ökning av eget kapital.

Kommentar

Om en enskild näringsidkare betalar utgifter i den enskilda näringsverksamheten med privata medel är det en insättning.

En insättning av tillgångar värderas enligt punkt 8.11 eller 8.12, se punkt 8.13.

Allmänt råd

14.9 Redovisas användningen av den enskilda näringsidkarens privata tillgång som utgift enligt punkt 6.15 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Kommentar

Med insättning avses även när den enskilda näringsidkarens privata tillgångar används i näringsverksamheten. Enligt punkt 6.15 ska användningen av en privat tillgång värderas till en skälig del av ägarens utgifter för tillgången. Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen får detta värde användas.

Den enskilda näringsidkarens egen arbetsinsats i näringsverksamheten är inte en egen insättning.

Allmänt råd

14.10 Redovisas den enskilda näringsidkarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten som utgift enligt punkt 6.16 ska ett motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Särskilda regler för handelsbolag

Uttag

Allmänt råd

14.11 En delägares uttag av tillgångar och tjänster ur ett handelsbolag ska redovisas som minskning av eget kapital.

Allmänt råd

14.12 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 14.11 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 delägares pensionsförsäkring.

Uttag av tillgångar och tjänster som ska tas upp till beskattning av delägaren enligt IL ska enligt punkt 5.38 redovisas som inkomst i bolaget.

Allmänt råd

14.13 Delägarens uttag ska värderas till marknadsvärdet inklusive sådan mervärdesskatt som motsvarar utgående skatt enligt

mervärdesskattelagen (1994:200). Om det finns ett värde som ska användas vid beskattningen av delägaren får detta värde användas.

Kommentar Marknadsvärdet är det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värdet av delägarens uttag redovisas inklusive mervärdesskatt. Det innebär att värdet av delägarens uttag inte påverkas av om handelsbolaget är skattskyldigt till 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 14.14 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 8.11 eller 8.12, se punkt 8.13.

Allmänt råd 14.15 Redovisas användningen av en delägares privata tillgång som utgift enligt punkt 6.18 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 6.18 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 14.16 Redovisas delägarens ökade levnadskostnader i samband med resor i näringsverksamheten som utgift enligt punkt 6.19 ska motsvarande belopp redovisas som en ökning av eget kapital.

Särskilda regler för ideella föreningar

Ändamålsbestämda medel

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 5.26, 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.

Ändamålsbestämda medel redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen i kapitel 4 inte får läggas till. Om föreningen vill visa ändamålsbestämda medel i årsbokslutet kan det göras i en upplysning.

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 5 m.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Underhålls- och förnyelsefond

Kommentar

Reserverade medel för framtida underhåll är en del av eget kapital. Reservering till underhålls- och förnyelsefond görs genom att en del av årets överskott avskiljs inom eget kapital. Reservering får inte göras i resultaträkningen. Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår.

Underhålls- och förnyelsefond redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen i kapitel 4 inte får läggas till. Samfällighetsföreningar som ska avsätta medel till en underhålls- och förnyelsefond enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter, ska lämna upplysning om storleken på fonden, se punkt 17.16. Även föreningar som frivilligt gör avsättningar för underhåll och förnyelse och som vill visa storleken på fonden, kan göra det i en upplysning.

Se exempel 14 b.

Utdelning

Allmänt råd

14.17 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.

Särskilda regler för stiftelser

Allmänt råd

14.18 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

14.19 Inbetalda medel som enligt punkt 5.45 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot eget kapital när medlen betalas in.

Kommentar

Enligt punkt 5.45 får i vinstandelsstiftelser inbetalda medel till stiftelsen inte redovisas som en intäkt. Punkten gäller inte avkastningsstiftelser.

Allmänt råd

14.20 En gåva som enligt punkt 5.46 inte får redovisas som intäkt ska redovisas direkt mot bundet eget kapital när gåvan erhålls.

Kommentar

Enligt punkt 5.46 får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt i en avkastningsstiftelse. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls och värderas enligt punkt 8.11.

Se exempel 14 c.

Allmänt råd

14.21 Ett lämnat bidrag som enligt punkt 6.23 inte får redovisas som kostnad ska redovisas direkt mot fritt eget kapital när beslut om bidraget har fattats.

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

Kommentar Enligt punkt 6.23 får ett lämnat bidrag inte redovisas som kostnad i avkastningsstiftelser och vinstandelsstiftelser. Beviljade, ej utbetalda bidrag redovisas som skuld, se punkt 16.2.

Ändamålsbestämda medel

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 5.26, 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.

Ändamålsbestämda medel redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen i kapitel 4 inte får läggas till. Om stiftelsen vill visa ändamålsbestämda medel i årsbokslutet kan det göras i en upplysning.

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 avkastningsstiftelser och vinstandelsstiftelser. Sådana stiftelser redovisar lämnade bidrag som en minskning av eget kapital och inte som kostnad, se punkterna 6.23 och 14.21.

Se exempel 5 m.

Kapitel 15 – Avsättningar

Tillämpning

Allmänt råd 15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av avsättningar.

Kapitlet behandlar inte framtida förluster vid redovisning av
a) varulager, se kapitel 11, och

b) tjänste- och entreprenaduppdrag, se kapitel 5.

Särskilda regler finns för
a) enskild näringsverksamhet i punkt 15.20, och
b) handelsbolag i punkt 15.21.

Kommentar

Kapitlet behandlar avsättningar som ett företag ska redovisa enligt 3 kap. 9 § ÅRL.

Grundläggande bestämmelser

När ska ett företag redovisa en avsättning?

Lagtext

3 kap. 9 § ÅRL

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

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

15.2 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 16 och eventualförpliktelser i kapitel 17.

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 15.3.

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 15.2 a–c är uppfyllda. I annat fall kan det bli fråga om en eventualförpliktelse, se kapitel 17.

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 15.2 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 15.2 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 17.

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

15.3 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

15.4 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 14 under rubriken Obeskattade reserver.

Allmänt råd

15.5 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 10.7, 12.5 och 16.8, 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

15.6 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

15.7 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 15.16–15.19.

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 15.9 och 15.10	att avsättningen ska beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler	

Allmänt råd

15.8 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 15.7 ger.

Kommentar

Tabellen i punkt 15.7 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 15.8 får avsättningen i vissa fall beräknas enligt IL. Se exempel 15 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 15.9 och 15.10

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

15.9 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 15.2 b.

Allmänt råd

15.10 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 9.9.

Nuvärdeberäkning

Allmänt råd

15.11 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 15.16–15.19.

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

15.12 Vid nuvärdeberäkning enligt punkt 15.11 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

15.13 En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är något villkor i punkt 15.2 inte uppfyllt ska avsättningen återföras om inte annat följer av punkt 15.19.

Kommentar

Punkten innebär att de krav som ställs i punkt 15.2 för att en avsättning ska redovisas, även gäller vid omprövningen av en redan gjord avsättning.

Allmänt råd

15.14 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

15.15 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 15.11 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 15.11 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

15.16 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

15.17 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 15.18.

Allmänt råd

15.18 Omfattar ett pensionsåtagande enligt punkt 15.16 första stycket både pension och särskild löneskatt får summan redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Allmänt råd

15.19 En avsättning som är gjord enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. får endast återföras enligt punkt 15.13 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 6.11.

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 15.16 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. En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång, se kapitel 10. I punkt 10.3 anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att försäkringen ska få redovisas som tillgång. I punkt 10.18 finns regler för nedskrivningsprövning av kapitalförsäkring.

Enligt punkt 15.16 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 15.16 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.

Eftersom särskild löneskatt för avsättningar i enlighet med tryggandelagen ska betalas redan i samband med pensionsavsättningen ska den redovisas i posten Skatteskuld i balansräkningen, se punkt 4.6. För övriga pensionsavsättningar inträder betalningsskyldigheten för särskild löneskatt först i samband med att pensionen börjar betalas ut. För dessa avsättningar ska, enligt punkt 15.17, särskild löneskatt beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Avsättningen ska enligt punkt 4.6 redovisas i posten Övriga avsättningar i balansräkningen, om inte annat framgår av punkt 15.18.

Vid pensionsåtaganden enligt punkt 15.16 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 15.18. Någon uppdelning behöver i dessa fall inte göras utan hela åtagandet redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och

liknande förpliktelser.

Enligt punkt 15.13 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 15.19 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 enskild näringsverksamhet

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

Allmänt råd

15.20 En enskild näringsidkare behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Särskilt om pensioner för anställda

Kommentar

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. En enskild näringsidkare kan därför inte ha ett åtagande, t.ex. för pension, gentemot sig själv.

Eftersom särskild löneskatt för avsättningar i enlighet med tryggandelagen ska betalas redan i samband med pensionsavsättningen redovisas den inte som avsättning utan som en skatteskuld. I en enskild näringsverksamhet redovisas en sådan skatteskuld mot eget kapital, se punkt 14.4 med kommentar.

Särskilda regler för handelsbolag

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

Allmänt råd

15.21 Ett handelsbolag behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga 25 000 kronor.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Kapitel 16 – Skulder

Tillämpning

Allmänt råd

16.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av skulder.

Kapitlet behandlar inte
a) förskott från kunder, se punkt 5.14,
b) pågående arbete för annans räkning, se punkt 5.24, och
c) fakturerad men ej upparbetad intäkt, se punkt 5.21.

Kapitlet behandlar inte heller värdering av upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, se kapitel 5 och 6, med undantag för ospecificerad skuld till leverantörer samt semesterlöneskuld, se punkterna 16.9 och 16.10.

Särskilda regler finns för enskild näringsverksamhet i punkterna 16.11–16.13.

Kommentar

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Långfristiga skulder i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Obligationslån,
- Checkräkningskredit,
- Övriga skulder till kreditinstitut,
- Skulder till koncernföretag,
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i, 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 5.

Under rubriken Särskilda regler för handelsbolag finns endast en kommentar.

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska ett företag redovisa?

Allmänt råd

16.2 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 15 och eventualförpliktelser i kapitel 17.

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

16.3 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

16.4 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 5. 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

16.5 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 16.6 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 16.7 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 16.8 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 16.9 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 16.9 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

16.10 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 16 a.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. Enligt punkt 2.8 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge

ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

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

Vilka skulder ska redovisas i företaget?

Allmänt råd 16.11 En enskild näringsidkare ska redovisa alla skulder som är hänförliga till näringsverksamheten. Privata skulder ska däremot inte redovisas i näringsverksamheten.

Allmänt råd 16.12 Om en enskild näringsidkare använder pengar som lånats både i den enskilda näringsverksamheten och privat, ska endast den del av lånet som används i näringsverksamheten redovisas som skuld i verksamheten.

Kommentar Säkerheten för lånet har ingen betydelse för redovisningen av skulden. Exempelvis ska ett lån med en näringsfastighet som säkerhet i sin helhet hänföras till näringsidkarens privata ekonomi om lånet har använts för köp av en tillgång som endast används privat. En upplysning ska däremot lämnas om den ställda säkerheten, se kapitel 17.

Om skulder som enligt IL inte får ingå i en enskild näringsverksamhet redovisas i näringsverksamheten ska justeringar göras vid inkomstbeskattningen.

Skatteskulder

Allmänt råd 16.13 Skatter som den enskilda näringsidkaren lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och som omfattas av beskedet om slutlig skatt ska inte redovisas som skuld.

Kommentar Posten Skatteskulder ingår inte i balansräkningen för en enskild näringsverksamhet. Inkomstskatt är en privat kostnad och ska därmed inte redovisas i verksamheten. Fastighetsskatt, fastighetsavgift, särskild löneskatt på anställdas pensionskostnader och avkastningsskatt på anställdas pensionskostnader utgör däremot kostnader i näringsverksamheten men redovisas mot eget kapital och inte som skuld, se punkt 14.4.

Skatter som redovisas i en skattedeklaration ska i årsbokslutet redovisas under rubriken Kortfristiga skulder i posten Övriga skulder.

Särskilda regler för handelsbolag

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 V – Upplysningar

Kapitel 17 – Upplysningar

Tillämpning

Lagtext

6 kap. 5 § första stycket BFL

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

– – – Lag (2015:821)

Allmänt råd

17.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar som ska lämnas i årsbokslutet.

Särskilda regler finns för

a) samfällighetsföreningar i punkt 17.16,
b) stiftelser i punkt 17.17, och
c) filialer i punkt 17.18.

Kommentar

Kapitlet anger de upplysningar som ett företag ska lämna. Inget hindrar att företaget lämnar fler upplysningar än vad som krävs. Företaget får självt avgöra var i årsbokslutet upplysningarna lämnas. Upplysningarna kan t.ex. lämnas i noter efter resultat- och balansräkningen.

För företag som är moderföretag i en koncern eller äger andelar i intresseföretag eller gemensamt styrda företag finns dessutom regler om upplysningar i kapitel 18.

Redovisningsprinciper

Lagtext

6 kap. 5 § andra stycket 1 BFL

– – –

Upplysningar ska lämnas om:

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

– – – Lag (2015:821)

Allmänt råd

17.2 De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 6 kap. 5 § andra stycket 1 bokföringslagen (1999:1078) ska omfatta

a) uppgift om att företaget tillämpar bokföringslagens regler om årsbokslut och detta allmänna råd, samt
b) upplysningar enligt punkterna 17.3–17.6.

Kommentar Genom upplysningen enligt punkt 17.2 a får användare av årsbokslutet information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsbokslutet. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagens regler om årsbokslut och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.”

Kravet på upplysning om tillämpade värderingsprinciper omfattar även följande:

- tillämpad avskrivningsmetod i vissa fall, se punkt 17.3,
- tillämpad redovisningsmetod för tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris, se punkt 17.4,
- om företaget räknar in indirekta utgifter i värdet för pågående arbete för annans räkning, se punkt 17.5, och
- om företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor, se punkt 17.6.

Några ytterligare upplysningar om redovisningsprinciper än de ovan uppräknade behöver inte lämnas.

Exempel 17 a visar hur upplysningen om redovisningsprinciper kan utformas.

Avskrivning

Allmänt råd 17.3 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 9.25 andra stycket, ska lämna upplysning om det.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Allmänt råd 17.4 Ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris ska lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln.

Allmänt råd 17.5 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 17 a och 5 e visar hur upplysningarna kan utformas.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

Allmänt råd

17.6 Ett företag som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska lämna upplysning om det.

Kommentar

Exempel 17 a och 11 a visar hur upplysningen kan utformas.

Ändrade redovisningsprinciper

Lagtext

6 kap. 5 § tredje stycket BFL
– – –
Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska en upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges. Lag (2015:821)

Kommentar

Kravet på upplysning om ändrade redovisningsprinciper blir aktuellt bl.a. när ett företag övergår till eller från att upprätta årsbokslutet med tillämpning av punkt 1.7.

Anläggningstillgångar

Lagtext

6 kap. 5 § andra stycket 2 BFL
– – –
Upplysningar ska lämnas om:
– – –
2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats,
– – – Lag (2015:821)

Materiella och immateriella anläggningstillgångar

Allmänt råd

17.7 De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 2 bokföringslagen (1999:1078) ska för varje post som tas upp som materiell eller immateriell anläggningstillgång bestå av uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde och avskrivningstid.

Har tillgångar anskaffats med bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

Kommentar

I upplysningen ingår även tillgångar som är helt avskrivna förutsatt att de inte har utrangerats.

Genom att lämna de uppgifter som anges i punkterna 17.3 och 17.7 är upplysningskravet om anläggningstillgångar i 6 kap. 5 § andra stycket BFL uppfyllt.

Exempel 17 b visar hur upplysningen kan utformas.

Har tillgångar anskaffats med bidrag ska uppgiften om anskaffningsvärde avse

tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet ska således anges efter avdrag för bidraget.

Finansiella anläggningstillgångar

Allmänt råd

17.8 De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 2 bokföringslagen (1999:1078) ska för varje post som tas upp som finansiell anläggningstillgång bestå av uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde.

Skulder

Lagtext

6 kap. 5 § andra stycket 3 BFL
– – –
Upplysningar ska lämnas om:
– – –
3. hur stor del av de totala skulderna som ska betalas senare än ett år efter balansdagen,
– – – Lag (2015:821)

Kommentar

Enligt punkt 16.5 är en skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. I uppställningsformen för balansräkningen i kapitel 4 redovisas kortfristiga och långfristiga skulder under olika underrubriker. Den upplysning som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 3 BFL framgår av balansräkningen och någon ytterligare upplysning behöver därför inte lämnas.

En checkräkningskredit som 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 16.5 andra stycket.

Ställda säkerheter

Lagtext

6 kap. 5 § andra stycket 4 BFL
– – –
Upplysningar ska lämnas om:
– – –
4. ställda säkerheter, med angivande av säkerheternas omfattning, art och form, och
– – – Lag (2015:821)

Allmänt råd

17.9 De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 4 bokföringslagen (1999:1078) 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

17.10 De upplysningar som som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 4 bokföringslagen (1999:1078) om omfattningen av säkerheterna är
a) för respektive slag av inteckning enligt punkt 17.9 a–b, inteckningens belopp, och
b) för respektive slag av säkerhet enligt punkt 17.9 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 17 c visar hur upplysningen kan utformas.

Eventualförpliktelser

Lagtext

6 kap. 5 § andra stycket 5 BFL
– – –
Upplysningar ska lämnas om:
– – –
5. summan av garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser).

– – – Lag (2015:821)

Allmänt råd

17.11 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

17.12 En upplysning enligt 6 kap. 5 § andra stycket 5 bokföringslagen (1999:1078) 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 16 och avsättningar i kapitel 15. Är samtliga villkor för att redovisa en skuld, se punkt 16.2, eller avsättning, se punkt 15.2, 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

17.13 Det belopp som ska ingå i upplysningen är
- a) för eventualförpliktelser enligt punkt 17.11, den bästa uppskattningen av åtagandet,
- b) för eventualförpliktelser enligt punkt 17.12 a, värdet av åtagandet, och
- c) för eventualförpliktelser enligt punkt 17.12 b, summan av det andra företagets skulder och avsättningar på balansdagen.

Allmänt råd

17.14 Eventualförpliktelser får inte nuvärdeberäknas.

Allmänt råd

17.15 Om företaget har en eventualförpliktelse som inte kan bestämmas till belopp ska upplysning lämnas om att det finns en eventualförpliktelse.

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 17 d visar hur upplysningen kan utformas.

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Ställda säkerheter

Kommentar De upplysningar som ska lämnas om ställda säkerheter enligt 6 kap. 5 § andra stycket 4 BFL, se punkterna 17.9 och 17.10, ska avse säkerheten som helhet. Det innebär att även om säkerheten till viss del ställts för ett privat lån ska upplysningarna omfatta säkerheten som helhet.

Särskilda regler för samfällighetsföreningar

Underhålls- och förnyelsefond

Allmänt råd

17.16 En samfällighetsförening som enligt 19 § andra stycket lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter ska avsätta medel till en fond för att säkerställa underhåll och förnyelse ska lämna upplysning om storleken på fonden.

Särskilda regler för stiftelser

Utdelning

Allmänt råd

17.17 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.17 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 10. 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. 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 17.11–17.15.

Särskilda regler för filialer

Redovisningsvaluta

Allmänt råd

17.18 En filial som har redovisningsvaluta i euro ska lämna upplysning om det och om enligt vilka principer beloppen i årsbokslutet har räknats om till svenska kronor.

Kommentar I vissa filialer får redovisningsvalutan vara i euro i stället för i svenska kronor enligt 4 kap. 6 § första stycket BFL. Beloppen i årsbokslutet ska dock alltid anges i svenska kronor enligt 6 kap 4 § första stycket BFL.

Avsnitt VI – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Kapitel 18 – Särskilda regler för företag som är moderföretag eller äger andelar i intresseföretag eller i gemensamt styrda företag

Tillämpning

Allmänt råd

18.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett företag redovisar andelar i ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. Kapitlet ska också tillämpas på upplysningar som ett företag som är moderföretag ska lämna i årsbokslutet.

Särskilda regler finns för
a) enskild näringsverksamhet i punkt 18.19,
b) handelsbolag i punkt 18.20, och
c) stiftelser i punkt 18.21.

Kommentar

Kapitlet behandlar hur ett företags innehav av andelar i koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag ska värderas och 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 10, 12 och 16.

I resultaträkningsuppställningen och balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i vilka poster.

Kapitlet behandlar inte ägarintressen i övriga företag, se kapitel 10.

Grundläggande bestämmelser

Lagtext

6 kap. 4 § andra stycket BFL
– – –
När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:
– – –
1 kap. 4–6 §§ om koncern, intresseföretag m.m.,
– – – Lag (2015:821)

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.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

Allmänt råd

18.2 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

18.3 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

Allmänt råd

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

Kommentar

Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 8.

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

18.5 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.

Allmänt råd

18.6 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 årsbokslutet avges, får tillskottet redovisas på balansdagen.

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.

Kommentar

I samband med att aktieägartillskott lämnas kan en nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Allmänt råd

18.7 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

18.8 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

18.9 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 10 g–10 i.

Allmänt råd

18.10 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

18.11 En nedskrivning ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen.

Kommentar

Både nedskrivning och återföring av nedskrivning redovisas i posten Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar i resultaträkningen.

Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen 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

18.12 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 12.4–12.6 och skulder till koncern- och intresseföretag samt gemensamt styrda företag värderas enligt reglerna i kapitel 16. Av balansräkningsuppställningen i punkt 4.6 framgår att dessa fordringar och skulder ska redovisas i egna poster.

När sker redovisning i resultaträkningen?

Kommentar

Av punkt 8.4 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 7.4.

Allmänt råd

18.13 Vinstutdelning på andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska redovisas som intäkt. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Ett moderföretag, som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa vinstutdelning som intäkt när andelsägarens rätt att få utdelningen bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Kommentar

Enligt andra stycket i punkten har ett moderföretag möjlighet att redovisa så kallad anteciperad utdelning. Anteciperingen som sådan har inte någon civilrättslig verkan.

Allmänt råd

18.14 Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission.

Allmänt råd

18.15 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.

Upplysningar

Allmänt råd

18.16 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag.

Allmänt råd

18.17 Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång.

Allmänt råd

18.18 Upplysning ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag.

Kommentar

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i bilaga 2 till ÅRL ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag.

Sammanställning över upplysningar som ska lämnas till respektive post i resultaträkningen:

Post	**Upplysning**
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

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Kommentar Enligt punkt 8.22 får andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag redovisas som tillgångar i en enskild näringsverksamhet om andelarna hör till näringsverksamheten.

Nedskrivning

Allmänt råd

18.19 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång i en enskild näringsverksamhet noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på verksamhetens finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 10 g–10 i.

Särskilda regler för handelsbolag

Nedskrivning

Allmänt råd

18.20 Är värdet på andelar i ett koncernföretag eller ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång i ett handelsbolag noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 25 000 kronor. Detsamma gäller andelar i ett intresseföretag.

Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Kommentar

Av försiktighetsskäl finns det, enligt andra stycket i punkten, krav på en värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 25 000 kronor.

Se även exempel 10 g–10 i.

Särskilda regler för stiftelser

Utdelning

Allmänt råd

18.21 En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.17 ska lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från koncernföretag respektive intresseföretag och gemensamt styrda företag.

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

Kapitel 19 – Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd

Tillämpning

Allmänt råd

19.1 Detta kapitel behandlar vad som särskilt gäller första gången ett företag som tillämpat annan normgivning upprättar årsbokslut enligt detta allmänna råd.

Särskilda regler finns för

a) enskild näringsverksamhet i punkterna 19.9 och 19.10, och

b) stiftelser i punkt 19.11.

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 årsbokslut 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 19.2–19.4. 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

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

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

Uppskjuten skatteskuld	Avsättningens ingående redovisade värde	Eget kapital vid räkenskapsårets början

Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt samt filialer ska inte redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början. Korrigeringarna ska i stället redovisas på följande sätt:

a) Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska redovisa korrigeringarna mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början.
b) Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

Kommentar

Vissa tillgångar, skulder och avsättningar får inte redovisas enligt det allmänna rådet. Ett företag som har sådana i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret ska korrigera detta genom att bokföra de redovisade värdena mot ingående eget kapital.

Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång

Ett företag som upprättar årsbokslut enligt det allmänna rådet får enligt punkt 9.4 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång. Tillgångens ingående redovisade värde ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.2.

Leasingavtal som redovisats som finansiell leasing hos leasetagaren

Ett företag som upprättar årsbokslut enligt det allmänna rådet ska enligt punkt 8.2 endast redovisa tillgångar som det äger. Det redovisade värdet på en materiell anläggningstillgång som redovisats som tillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.2. Även skulden som hör till avtalet ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.2.

Uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld

Ett företag som upprättar årsbokslut enligt det allmänna rådet ska inte redovisa uppskjuten skatt, se punkterna 10.5, 12.3 och 15.4. Respektive redovisat värde ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.2.

Tillgångar, skulder och avsättningar som tidigare inte har redovisats

Allmänt råd

19.3 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 10	Eget kapital vid räkenskapsårets början
Åtagande	Avsättningens värde beräknat enligt kapitel 15	Eget kapital vid räkenskapsårets början

Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt samt filialer ska inte redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början. Korrigeringarna ska i stället redovisas på följande sätt:

a) Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska redovisa korrigeringarna mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början.
b) Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

Kommentar

Ett företag kan ha en tillgång eller ett åtagande som enligt reglerna i kapitel 10 respektive 15 ska redovisas men som tidigare inte redovisats i balansräkningen. Ett exempel är åtaganden för pensioner för anställda som kan ha redovisats som eventualförpliktelse.

Det värde den finansiella tillgången skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 10 hade tillämpats ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.3.

Det värde avsättningen skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 15 hade tillämpats ska bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.3.

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.

Värdering till verkligt värde

Allmänt råd

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

Tillgång/Skuld	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Finansiella instrument värderade till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554)	Skillnaden mellan verkligt värde och värde enligt kapitel 10, 13 respektive 16	Eget kapital vid räkenskapsårets början

Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt samt filialer ska inte redovisa korrigeringarna mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början. Korrigeringarna ska i stället redovisas på följande sätt:

a) Stiftelser som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska redovisa korrigeringarna
   a. mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början om korrigeringen avser transaktioner som tidigare redovisats mot fritt eget kapital, eller
   b. mot posten Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början om korrigeringen avser transaktioner som tidigare redovisats mot bundet eget kapital.
b) Filialer ska redovisa korrigeringarna mot posten Filialens kapital vid räkenskapsårets början.

Kommentar

Ett företag som tidigare har upprättat en årsredovisning kan ha redovisat finansiella instrument till verkligt värde. Av 6 kap. 4 § BFL följer att ett företag som upprättar årsbokslut inte får värdera finansiella instrument till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL.

Har finansiella instrument värderats till verkligt värde ska skillnaden mellan det verkliga värdet och värdet enligt kapitel 10, 13 respektive 16 bokföras mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början eller enligt andra stycket i punkt 19.4.

Ingen korrigering i ingående balans

Allmänt råd

19.5 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 9.15,
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 11.12.

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

Allmänt råd

19.6 Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har andra tillgångar, skulder eller avsättningar än sådana som anges i punkterna 19.2–19.5, 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 19.2–19.4 kan det finnas ytterligare skillnader. Någon korrigering av dessa skillnader ska inte göras vid övergången.

Punkt 19.5 behandlar tillgångar i vilkas värde det ingår utgifter eller sådana uppskrivningar som inte är möjliga enligt det allmänna rådet. Ett företag som upprättar ett årsbokslut kan dock ha gjort uppskrivning i enlighet med äldre lagstiftning. Av förenklingsskäl ska ingen korrigering göras, vare sig i ingående eller utgående balans. Anskaffningsvärdena respektive de uppskrivna värdena är även fortsättningsvis grund för värderingen av tillgångarna. Detta gäller endast sådana tillgångar som har anskaffats tidigare räkenskapsår.

Punkt 19.6 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 19.6 att skillnader mellan värderingen i föregående räkenskapsårs utgående balans och värdering enligt det allmänna rådet får effekt på räkenskapsårets resultat.

Uppställningsform för balansräkningen – Eget kapital

Allmänt råd

19.7 Ett företag ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 19.2–19.4 med varje korrigering i egen post under rubriken Eget kapital.

Upplysningar

Redovisningsprinciper

Allmänt råd

19.8 Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas första gången.

Kommentar

Enligt 6 kap. 5 § andra stycket 1 BFL ska ett företag ange principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Genom att lämna upplysning om att bokföringslagens regler om årsbokslut och det allmänna rådet tillämpas får användare av årsbokslutet information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsbokslutet, se punkt 17.2 a.

Upplysningarna som ska lämnas enligt punkterna 19.8 och 17.2 a kan t.ex. utformas enligt följande:

”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.

Årsbokslutet upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.”

Särskilda regler för enskild näringsverksamhet

Tillgångar och skulder som inte får redovisas

Allmänt råd

19.9 Om en enskild näringsidkare i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har en tillgång eller skuld som inte får redovisas enligt punkterna 8.18, 8.23 och 16.11–16.13 ska näringsidkaren korrigera tillgångens eller skuldens ingående redovisade värde mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Tillgångar och skulder som tidigare inte har redovisats

Allmänt råd

19.10 Om en enskild näringsidkare i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret inte har redovisat en tillgång som ska redovisas enligt punkterna 8.19, 8.24–8.26 eller en skuld som ska redovisas enligt punkt 16.11 eller 16.12, ska näringsidkaren redovisa tillgångens eller skuldens värde beräknat enligt kapitel 8 respektive 16 mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Om en enskild näringsidkare väljer att redovisa en tillgång som får redovisas enligt någon av punkterna 8.20–8.22 men som inte har redovisats i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret, ska näringsidkaren redovisa tillgångens värde beräknat enligt kapitel 8 mot posten Eget kapital vid räkenskapsårets början.

Särskilda regler för stiftelser

Korrigeringar i ingående balans

Allmänt råd

19.11 En stiftelse som delar upp eget kapital i bundet och fritt ska ange förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 19.2–19.4 med varje korrigering i egen post

a) under rubriken Fritt eget kapital för korrigeringar som avser transaktioner som tidigare redovisats mot fritt eget kapital, och
b) under rubriken Bundet eget kapital för korrigeringar som avser transaktioner som tidigare redovisats mot bundet eget kapital.

Exempel

Förutsättningar

Ett företag avser att börja tillämpa det allmänna rådet vid upprättandet av årsbokslutet för år X.

I den utgående balansen för det föregående räkenskapsåret har företaget redovisat följande:

Egenupparbetad immateriell tillgång (utveckling)	40 000
Kvarvarande uppskrivning byggnad	100 000
Kvarvarande uppskrivningsfond byggnad	72 000
Anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång inkluderar aktiverad ränta med 10 000	

Eget kapital vid räkenskapsårets början	600 000
Insättningar eller uttag under året	150 000
Årets resultat (år X)	200 000

Tänk så här

Enligt punkt 19.2 ska det redovisade värdet på den egenupparbetade immateriella anläggningstillgången bokas bort mot ingående eget kapital.

Enligt punkt 19.5 ska någon justering inte göras av det redovisade värdet på byggnaden som tidigare har skrivits upp. Inte heller ska någon justering göras för den ränta som har aktiverats i anskaffningsvärdet för den egentillverkade materiella anläggningstillgången.

Redovisa så här i årsbokslutet

I balansräkningen försvinner posten Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten.

Under eget kapital i **balansräkningen** redovisar bolaget följande poster:

Eget kapital vid räkenskapsårets början	600 000
Korrigeringar vid övergång till BFNAR 2017:3	
Egenupparbetad immateriell tillgång	-40 000
Insättningar eller uttag under året	-150 000
Årets resultat	+200 000
Eget kapital vid räkenskapsårets slut	**610 000**

Upplysningar om redovisningsprinciper
Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.

Årsbokslutet upprättas för första gången i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.

Referenser Punkterna 19.2, 19.5, 19.7 och 19.8

Avsnitt VIII – Särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7

Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7

Tillämpning

Allmänt råd

20.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett företag upprättar årsbokslut enligt punkt 1.7.

Grundläggande bestämmelser

Lagtext

6 kap. 4 § BFL

Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor.

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

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,
1 kap. 4-6 §§ om koncern, intresseföretag m.m.,
2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
2 kap. 3 a § om väsentlighet,
2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
2 kap. 7 § om undertecknande,
3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,
3 kap. 9 § om redovisning av avsättningar,
3 kap. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,
4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,
4 kap. 3 § första stycket om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,
4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,
4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,

4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, och
4 kap. 15 a § om värdering av avsättningar. Lag (2015:821)

Allmänt råd

20.2 Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning ska tillämpas på samtliga bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) som 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) anger ska tillämpas när årsbokslutet upprättas.

I punkt 20.6 anges i vilka situationer företaget får övergå till att upprätta årsbokslutet utan tillämpning av punkt 1.7.

Kommentar

Väljer ett företag att tillämpa punkt 1.7 innebär det att Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning ska tillämpas på samtliga bestämmelser i ÅRL som 6 kap. 4 § andra stycket BFL anger ska tillämpas när årsbokslutet upprättas. De flesta kapitel i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning innehåller bestämmelser som kan vara relevanta för företaget.

De regler i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning som avser andra bestämmelser i ÅRL än de som anges i BFL får inte tillämpas av företaget. Det innebär t.ex. att regler om koncernredovisning, förvaltningsberättelse, kassaflödesanalys och värdering till verkligt värde inte ska tillämpas.

Upplysningar

Kommentar

Vilka upplysningar som ska lämnas framgår av kapitel 17. I punkt 20.3 anges vilka ytterligare upplysningar företaget ska lämna om företaget upprättar årsbokslutet enligt punkt 1.7.

Lagtext

6 kap. 5 § BFL

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

Upplysningar ska lämnas om:

1. vilka principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder som har tillämpats,
2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats,
3. hur stor del av de totala skulderna som ska betalas senare än ett år efter balansdagen,
4. ställda säkerheter, med angivande av säkerheternas omfattning, art och form, och
5. summan av garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser).

Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska en upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges. Lag (2015:821)

Redovisningsprinciper

Allmänt råd

20.3 De upplysningar om värderingsprinciper som företaget ska lämna enligt 6 kap. 5 § andra stycket 1 bokföringslagen (1999:1078) ska, utöver de uppgifter som anges i punkt 17.2, omfatta
a) uppgift om att företaget tillämpar punkt 1.7, och
b) upplysningar om vilka redovisningsprinciper som valts och som är relevanta för förståelsen av årsbokslutet.

Kommentar

Uppgiften enligt punkt 20.3 a kan lämnas i anslutning till den uppgift som ska lämnas enligt punkt 17.2 a och t.ex. utformas enligt följande:

”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagens regler om årsbokslut och punkt 1.7 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.”

Ett årsbokslut som upprättas med tillämpning av punkt 1.7 är upprättat enligt det allmänna rådet om årsbokslut. Genom upplysningen att punkt 1.7 tillämpats får användaren av årsbokslutet information om att bestämmelser i det allmänna rådet om årsredovisning och koncernredovisning har tillämpats.

Upplysningar om redovisningsprinciper lämnas om det underlättar för användare att förstå hur transaktioner samt andra händelser och förhållanden avspeglas i årsbokslutet.

Upplysningar kan behöva lämnas om värderingsprinciper för
- intäktsredovisning,
- intresseföretag,
- joint venture,
- materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- aktivering av låneutgifter,
- aktivering av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar,
- pågående arbeten,
- finansiella instrument,
- leasing,
- varulager,
- skatter, inklusive uppskjuten skatt,
- avsättningar,
- ersättningar till anställda,
- fordringar och skulder i utländsk valuta,
- säkringsredovisning, och
- offentliga bidrag.

Skulder

Kommentar

Enligt punkt 4.7 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning ska skulder klassificeras som

långfristiga eller kortfristiga och redovisas under egna rubriker. Den upplysning som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 3 BFL framgår i balansräkningen och någon ytterligare upplysning behöver därför inte lämnas.

Särskilda regler första gången ett årsbokslut upprättas enligt punkt 1.7

Allmänt råd

20.4 Första gången ett årsbokslut upprättas enligt punkt 1.7 av ett företag som tidigare tillämpat annan normgivning eller upprättat årsbokslutet utan tillämpning av punkt 1.7 i detta allmänna råd, ska reglerna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning tillämpas framåt i tiden.

Om företaget vid ingången av det räkenskapsår som årsbokslutet avser har en tillgång eller skuld som omfattas av punkterna 35.12–35.20 i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning ska företaget tillämpa de punkterna.

Kommentar

I kapitel 35 i Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning och koncernredovisning finns regler för företag som tillämpar det allmänna rådet första gången och som tidigare tillämpat annan normgivning. Huvudregeln i kapitel 35 är att posterna i ingångsbalansräkningen ska redovisas med retroaktiv tillämpning av redovisningsprinciper och värderingsregler i det allmänna rådet. Undantag från huvudregeln finns i kapitlet i punkterna 35.11–35.30.

Att punkt 20.4 anger att reglerna ska tillämpas framåt i tiden innebär att retroaktiv tillämpning inte är tillåten. Följden blir att företaget inte ska göra någon justering av balanserat resultat. I stället påverkas årets och kommande års resultat. Reglerna i kapitel 35 om retroaktiv tillämpning ska alltså inte tillämpas. Däremot ska punkterna 35.12–35.20 tillämpas.

Ett företag som är nystartat och som inte tidigare har upprättat något årsbokslut omfattas inte av punkt 20.4.

Upplysningar

Allmänt råd

20.5 Ett företag ska upplysa om att det är första gången årsbokslutet upprättas med tillämpning av punkt 1.7.

Övergång till att upprätta årsbokslut utan tillämpning av punkt 1.7

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 2 och andra stycket 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.

– – –
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

20.6 Ett företag som tillämpar punkt 1.7 får övergå till att upprätta årsbokslutet utan tillämpning av den punkten endast om de omständigheter som föranledde företaget att upprätta årsbokslutet enligt punkt 1.7 inte längre finns.

Kommentar

Skatteskäl anses inte vara en sådan begränsning som omfattas av punkt 1.7. Därmed kan skatteskäl inte heller vara en omständighet som medför att ett företag kan övergå till att inte tillämpa punkt 1.7.

Ikraftträdande

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 31 december 2017 och får tillämpas på ett räkenskapsår som påbörjas tidigare om räkenskapsåret avslutas den 31 december 2017 eller senare.

Exempel

Exempel till kapitel 5 – Rörelseintäkter

5 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 årsbokslutet

I årsbokslutet redovisas intäkten samma år som försäljningen även om öppet köp gäller. Pröva om en avsättning för returerna ska göras enligt kapitel 15.

Referenser

Punkterna 5.6, 5.7, 15.2 och 15.7

5 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 årsbokslutet

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 5.7

5 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 årsbokslutet

Inkomst som avser service redovisas som intäkt linjärt under avtalstiden. Den del som tjänats in under räkenskapsåret ska redovisas som intäkt i årsbokslutet.

Referenser

Punkterna 5.2, 5.6 och 5.11

5 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 årsbokslutet

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 5.13 och 5.14

5 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 årsbokslutet (huvudregeln)

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.
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

Upplysningar 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 årsbokslutet (alternativregeln)

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

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

Upplysningar 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.

Referenser

Huvudregeln: punkterna 5.15–5.17, 5.21 och 17.4
Alternativregeln: punkterna 5.15, 5.22–5.25, 17.4 och 17.5

5 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 årsbokslutet

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	65 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	**65 000**

Rörelsekostnader	
Övriga externa kostnader	-19 500
Personalkostnader	-26 000
Summa rörelsekostnader	**-45 500**
Rörelseresultat	***19 500***
Balansräkningen	**31/12 år 1**
Kortfristiga fordringar	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5 000
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	13 900

Upplysningar om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Referenser Punkterna 5.15–5.17, 5.21 och 17.4

5 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 årsbokslutet (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

Upplysningar 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 årsbokslutet (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

Upplysningar om redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.

Referenser

Huvudregeln: punkterna 5.17, 5.19, 5.21 och 17.4
Alternativregeln: punkterna 5.23, 5.24 och 17.4

5 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 årsbokslutet

I årsboksluten redovisas royaltyinkomsterna linjärt under avtalsperioden.

Referenser

Punkt 5.26

5 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 årsbokslutet

Provisionen ska intäktsredovisas hos återförsäljaren i det årsbokslut som upprättas närmast efter februari år 2. Upprättas årsbokslutet av återförsäljaren per den 31 december år 1 redovisas varken intäkt från eller fordran för de aktuella försäljningarna. Intäkten redovisas i stället i årsbokslutet för år 2. Upprättar

återförsäljaren årsbokslut per den 30 april år 2 redovisas den beräknade provisionen under rubriken Kortfristiga fordringar.

Referenser Punkt 5.26

5 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 årsbokslutet I årsbokslutet redovisas en skuld i posten Förskott från kunder som motsvarar betalningen för kuponger som fortfarande är giltiga och sannolikt kommer att utnyttjas. Intäkten redovisas när den tjänats in vilket är när kunden har utnyttjat kupongen, när kupongen enligt statistik sannolikt inte kommer att användas eller när kunden inte längre har rätt att använda kupongen.

Referenser Punkt 5.6

5 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 årsbokslutet I årsbokslutet 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 5.11

5 l – Enskild näringsidkares uttag av varor ur verksamheten

Förutsättningar

En cykelhandlare gör ett uttag av en cykel från sin verksamhet. Marknadsvärdet är 10 000 kronor inklusive utgående mervärdesskatt 2 000 kronor. Cykelns inköpspris var 6 250 kronor (inklusive ingående mervärdesskatt om 1 250 kronor).

Tänk så här

Uttaget ska redovisas som inkomst och minskning av eget kapital. Under eget kapital redovisas uttaget till marknadsvärdet 10 000 kr.

Inkomsten redovisas till marknadsvärdet minskat med den utgående mervärdesskatten 8 750 kr (10 000 – 1 250). Den utgående mervärdesskatten på uttaget är enligt mervärdesskattelagen (1994:200) 1 250 kr, dvs. motsvarande den ingående mervärdesskatten på cykelns inköpspris. Inkomsten redovisas som intäkt det år näringsidkaren gjort uttaget.

Inköpspriset exklusive mervärdesskatt, 5 000 kr, redovisas som kostnad i verksamheten.

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen	**År X**
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	8 750
Rörelsekostnader	
Handelsvaror	-5 000

Balansräkningen	**31/12 år X**
Kortfristiga skulder	
Övriga skulder	1 250
Eget kapital	
Insättningar eller uttag under året	-10 000

Referenser

Punkterna 5.33–5.35, 14.5 och 14.7

5 m – Gåva till visst ändamål under flera år

Förutsättningar

En ideell förening har under räkenskapsåret fått gåvor om totalt 200 000 kr, s.k. ändamålsbestämda medel, som ska användas till ett årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar. Föreningen har även tidigare räkenskapsår fått gåvor till samma ändamål.

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett balanserat överskott, inklusive

föregående års överskott, på 700 000 kr varav 500 000 kr är gåvor som ännu inte använts. Räkenskapsårets överskott uppgår till 125 000 kr. Årets läger kostade 100 000 kr.

Tänk så här

En gåva ska redovisas som intäkt när den 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. De får inte redovisas i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till.

Om föreningen vill visa ändamålsbestämda medel i årsbokslutet kan det göras i en upplysning till eget kapital. Upplysningen utformas så att den passar föreningens informationsbehov.

Ideella föreningar får ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Föreningen utnyttjar denna möjlighet i resultaträkningen.

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen	**År X**
Föreningens intäkter	
Gåvor	200 000
Föreningens kostnader	
Övriga externa kostnader	-100 000

Balansräkningen	**31/12 år X**
Eget kapital	
Eget kapital vid räkenskapsårets början	700 000
Årets resultat	125 000
Eget kapital vid räkenskapsårets slut	825 000

Upplysningar om föreningens eget kapital

Ändamålsbestämda medel
I eget kapital ingår ändamålsbestämda medel med 600 000 kr avsedda för föreningens årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar.

Belopp vid årets ingång	500 000
Tillkommande gåvor	200 000
Årets användning	-100 000
Belopp vid årets utgång	600 000

Referenser

Punkterna 3.9, 4.9 och 5.26 samt kapitel 14 under rubriken Särskilda regler för ideella föreningar

5 n – 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 årsbokslutet år 1 eftersom medlemmarna inte är bundna att betala medlemsavgiften. Föreningen har därför ingen fordran.

Redovisa så här i årsbokslutet

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2 000 000

Referenser

Punkt 5.41

5 o – 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 årsbokslutet

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	**Anskaffningsvärde**	**Avskrivningstid**
Byggnader och mark	1 662 550	50 år

Referenser

Punkterna 3.9, 4.9, 5.5, 5.26, 8.11, 9.11, 9.20, 9.31 och 17.7

5 p – 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 årsbokslutet

Resultaträkningen	**År 1**
Föreningens intäkter	
Bidrag	833 000

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Kortfristiga skulder	
Övriga skulder	1 677 000

Referenser

Punkterna 3.9, 4.9, 5.27–5.30 och 5.42

Exempel till kapitel 6 – Rörelsekostnader

6 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. Årsbokslutet 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 6.9 kan därför användas. Räkenskapsårets kostnad blir det fakturerade beloppet.

Alternativt kan företaget välja att periodisera utgiften enligt punkt 6.10. I årsbokslutet 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 årsbokslutet

<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**.

Utan tillämpning av förenklingsregeln

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 6.9
Utan förenklingsregeln: punkterna 6.6 och 6.10

6 b – Leasing av bil

Förutsättningar

Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet omfattar 36 månader och företaget faktureras 5 000 kr varje månad att betalas i förskott. Årsbokslutet upprättas per 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 6.9 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 årsbokslutet

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 6.9
Utan förenklingsregeln: punkterna 6.6 och 6.10

6 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 6.9 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.

Årsbokslutet 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 årsbokslutet

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 6.6 och 6.10

6 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. Årsbokslutet 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 årsbokslutet varje år. Det finns inte någon anledning att använda sig av förenklingsregeln.

För den andra utgiften får företaget en tjänst i form av ett löpande löfte om ersättning om något skulle hända från oktober till september året efter. Eftersom tjänsten erhålls löpande ska utgiften periodiseras över den period som den avser.

För år 1 innebär det att resultatet ska belastas med 3 750 kr (15 000/12 × 3). För år 2 blir resultatbelastningen 15 000 kr (11 250 + 3 750).

Alternativt kan företaget tillämpa förenklingsregeln på försäkringspremien eftersom det rör sig om en återkommande utgift som kan antas variera med högst 20 % mellan åren. Tillämpas förenklingsregeln redovisas en årlig kostnad på 15 000 kr.

Redovisa så här i årsbokslutet

Vid tillämpning av förenklingsregeln

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 6.9 och 6.10
Utan förenklingsregeln: punkterna 6.6 och 6.10

6 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.

Årsbokslut upprättas per den 31 december.

Årsbokslutet blir klart 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 årsbokslutet upprättas. Provisionen baseras på försäljning under december det räkenskapsår för vilket årsbokslutet upprättas och ska redovisas det året. Kostnaden beräknas till 52 436 kr (5 243 595 × 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 6.9 får inte tillämpas på personalutgifter.

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen	**År 1**
Rörelsekostnader	
Personalkostnader	-168 466

Balansräkningen	**31/12 år 1**
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	168 466

Referenser

Punkt 6.11

Exempel till kapitel 8 – Tillgångar

8 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 9.27(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 årsbokslutet år 1 blir anskaffningsvärdet år 2.

Enligt punkt 9.23 får företaget skriva av 7 000 kr (35 000/5) trots att kopieringsmaskinen inte använts hela året.

Redovisa så här i årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	**Anskaffningsvärde**	**Avskrivningstid**
Inventarier, verktyg och installationer	35 000	5 år

Referenser

Punkterna 8.5, 8.7, 9.23, 9.27, 11.4 och 17.7

Exempel till kapitel 9 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

9 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.

Årsbokslut 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.

Redovisa så här i årsbokslutet

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	**Anskaffningsvärde**	**Avskrivningstid**
Byggnader och mark	5 000 000	50 år

Referenser

Punkterna 9.9, 9.20–9.23, 9.29, 9.31 och 17.7

9 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 9.27 (förenklingsregel) får den bestämmas till 5 år. Eftersom företaget väljer att tillämpa punkt 9.27 kan hänsyn inte tas till det uppskattade restvärdet (se punkt 9.25). Företaget skriver därför av bilen med 52 800 kr varje år.

Redovisa så här i årsbokslutet

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	**Anskaffningsvärde**	**Avskrivningstid**
Inventarier, verktyg och installationer	264 000	5 år

Referenser

Punkterna 9.12, 9.23, 9.25, 9.27 och 17.7

9 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 9.23 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 årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	**Anskaffningsvärde**	**Avskrivningstid**
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 800 000	6 år

Referenser

Punkterna 8.2, 9.20, 9.23 och 17.7

9 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 årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 3 respektive år 4.

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	**Anskaffningsvärde**	**Avskrivningstid**
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 500 000	6 år

Referenser

Punkt 9.19, 9.20, 9.22 och 17.7

9 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).

Redovisa så här i årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 8 respektive år 9.

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid
Byggnader och mark	2 000 000	20

Referenser Punkterna 9.37–9.39 och 17.7

9 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 fastigheten finns en byggnad som beräknas ha en nyttjandeperiod på 50 år.

Tänk så här Anskaffningsvärdet för en fastighet som består både av 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 årsbokslutet

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	Anskaffningsvärde	Avskrivningstid
Byggnader och mark	9 000 000	50 år

Referenser Punkt 9.11

Exempel till kapitel 10 – Finansiella anläggningstillgångar

10 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. En värdestegring får ingen effekt i resultaträkningen förrän aktierna säljs. Däremot ska en orealiserad förlust få genomslag i resultaträkningen.

Redovisa så här i årsbokslutet

Balansräkningen	**31/12 år X**
Finansiella anläggningstillgångar	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	92 000

Upplysningar om anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav	
Anskaffningsvärde	92 000

Referenser

Punkterna 10.8 och 17.8

10 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 årsbokslutet

Resultaträkningen	**År X**
Finansiella poster	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	5 000

Balansräkningen	**31/12 år X**
Finansiella anläggningstillgångar	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	55 000

Upplysningar om anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav
Anskaffningsvärde 55 000

Referenser

Punkterna 10.9 och 17.8

10 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 årsbokslutet

Resultaträkningen **År X**

Finansiella poster
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 12 000

Balansräkningen **31/12 år X**

Finansiella anläggningstillgångar
Andra långfristiga värdepappersinnehav 54 000

Upplysningar om anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav	
Anskaffningsvärde	54 000

Referenser Punkterna 10.13 och 17.8

10 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. Årsbokslutet 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 den 1 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 årsbokslutet

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav	
Anskaffningsvärde	1 000 000

Referenser Punkterna 10.9 och 17.8

10 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. Årsbokslutet upprättas per den 31 december.

Tänk så här

Obligationens anskaffningsvärde är 1 040 000 kr. Det redovisade värdet på obligationen ska under de fyra åren, från anskaffningstidpunkten till inlösentidpunkten, minska från 1 040 000 kr till 1 000 000 kr. Skillnaden, dvs. 40 000 kr, ska minska ränteintäkten under den tid företaget innehar obligationen.

Det finns olika metoder för hur överkursen på 40 000 kr ska fördelas. Kommentaren till punkt 10.15 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 årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 2 respektive år 3.

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav

Anskaffningsvärde	1 040 000

Referenser

Punkterna 10.15 och 17.8

10 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. Årsbokslutet 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 10.15 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 årsbokslutet år 1 ska anskaffningsvärdet ökas med 30 000 kr (60 000 × 6/12).

Redovisa så här i årsbokslutet

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav	
Anskaffningsvärde	820 000

Referenser

Punkterna 10.15 och 17.8

10 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 kronor.

Redovisat värde på de finansiella tillgångarna per den 31 december år 1 är detsamma som anskaffningsvärdet.

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 årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	- 100 000	–

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anskaffningsvärde finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag	100 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100 000

Referenser

Punkterna 10.19, 10.23, 10.24, 17.8, 18.9, 18.19 och 18.20

10 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 kronor.

Redovisat värde på de finansiella tillgångarna per den 31 december år 1 är detsamma som anskaffningsvärdet.

Tänk så här

Värdenedgången på varje enskild finansiell anläggningstillgång understiger 25 000 kr.

Trots att ingen enskild anläggningstillgång har minskat med 25 000 kr uppgår ändå den kollektiva värdeminskningen till mer än 25 000 kr. Varje enskild anläggningstillgång skrivs ned individuellt med 10 000 kr.

Redovisa så här i årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	-30 000	–

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anskaffningsvärde finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag	100 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100 000

Referenser

Punkterna 10.19, 10.23, 10.24, 17.8, 18.9, 18.19 och 18.20

10 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 kronor.

Redovisat värde på de finansiella tillgångarna per den 31 december år 1 är detsamma som anskaffningsvärdet.

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 årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

Resultaträkningen	**År 2**	**År 1**
Finansiella poster		
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	-100 000	–

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

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anskaffningsvärde finansiella anläggningstillgångar

Andelar i koncernföretag	200 000
Fordringar hos koncernföretag	100 000
Andra långfristiga värdepappersinnehav	150 000
Andra långfristiga fordringar	220 000

Referenser

Punkterna 10.6, 10.19, 10.23, 10.24, 17.8, 18.9, 18.19 och 18.20

Exempel till kapitel 11 – Varulager

11 a – Värdering av egentillverkade varor

Förutsättningar

Ett företag med femton anställda 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 årsbokslutet 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 årsbokslutet

I **resultaträkningen** redovisas kostnaderna i respektive post. Inga exakta kostnader finns med i förutsättningarna varför det inte visas här. Förändringen i lagervärdet från föregående räkenskapsår redovisas i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

I **balansräkningen** redovisas 560 100 kr i posten Färdiga varor och handelsvaror.

Företaget lämnar följande upplysning om redovisningsprinciper.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

Företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor.

Referenser

Punkterna 11.4, 11.9–11.15 och 17.6

11 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 årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

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

Referenser

Punkt 11.13

11 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 årsbokslutet

Balansräkningen	31/12 år X
Varulager m.m.	
Färdiga varor och handelsvaror	277 500

Referenser

Punkterna 11.4, 11.8, 11.14 och 11.15

11 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 årsbokslutet

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 4.9, 5.26, 8.3, 8.12 och 11.19

Exempel till kapitel 14 – Eget kapital och obeskattade reserver

14 a – Uttag ur en enskild näringsverksamhet till den enskilda näringsidkaren och näringsidkarens sambo

Förutsättningar

En enskild näringsidkare tar ut 20 000 kr från verksamhetens bankkonto. Av dessa får sambon 5 000 kr i ersättning för att ha hjälpt till vid en mässa.

Tänk så här

Uttaget ska i sin helhet redovisas som en minskning av eget kapital. En enskild näringsidkare kan inte få lön från näringsverksamheten och uttaget ska därför inte redovisas som utgift i verksamheten. Inte heller ersättning för arbete som utförs av sambon får redovisas som utgift i den enskilda näringsverksamheten. Även den delen ska redovisas som ett uttag.

Redovisa så här i årsbokslutet

Balansräkningen	**31/12 år X**
Eget kapital	
Insättningar eller uttag under året	-20 000

Referenser

Punkterna 14.5 och 14.6

14 b – 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. Utifrån en bedömning av föreningens underhålls- och förnyelseplan gör föreningen en årlig reservering till fonden på 100 000 kr.

Vid räkenskapsårets ingång har föreningen ett eget kapital på 1 900 000 kr varav

1 700 000 kr är underhålls- och förnyelsefond. Förening har under räkenskapsåret utfört underhåll för 895 000 kr. Räkenskapsårets underskott uppgår till 800 000 kr.

Tänk så här

Utgifter för utfört underhåll redovisas i resultaträkningen.

Reservering till underhålls- och förnyelsefond görs genom att en del av årets överskott avskiljs inom eget kapital. Även ianspråktagande av fonden görs inom eget kapital. Eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till i årsbokslutet redovisas underhålls- och förnyelsefonden i posterna Eget kapital vid räkenskapsårets början, Årets resultat och Eget kapital vid räkenskapsårets slut i balansräkningen. Däremot kan föreningen ha olika konton inom eget kapital i sin bokföring.

Samfällighetsföreningar som ska avsätta medel till en underhålls- och förnyelsefond enligt 19 § lagen om förvaltning av samfälligheter, ska lämna upplysning om storleken på fonden. Även föreningar som frivilligt gör avsättningar för underhåll och förnyelse och som vill visa storleken på fonden, kan göra det i en upplysning. Föreningen i exemplet väljer även att visa förändringen av underhålls- och förnyelsefonden i upplysningen.

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen	**År X**
Rörelsekostnader	
Övriga externa kostnader	- 895 000

Balansräkningen	**31/12 år X**
Eget kapital	
Eget kapital vid räkenskapsårets början	1 900 000
Årets resultat	-800 000
Eget kapital vid räkenskapsårets slut	1 100 000

Upplysningar om föreningens eget kapital

Underhålls- och förnyelsefond
I eget kapital ingår underhålls- och förnyelsefond.

Belopp vid årets ingång	1 700 000
Årets ianspråktagande	-895 000
Årets reservering	100 000
Belopp vid årets utgång	905 000

Referenser

Kapitel 14 under rubriken Särskilda regler för samfällighetsföreningar och punkt 17.16

14 c – Redovisning i avkastningsstiftelse

Förutsättningar

En avkastningsstiftelse har under räkenskapsåret ränteinkomster på 1 000 000 kr. och erhållna utdelningar på 2 000 000 kr. Realisationsresultatet från försäljning av värdepapper har uppgått till 2 400 000 kr. Stiftelsens kostnader som till största del består av förvaltningskostnader och kostnader för styrelse, administration och revision har uppgått till 340 000 kr.

Under räkenskapsåret har stiftelsen fått en gåva i form av likvida medel om 2 000 000 kr. Enligt gåvobrevet får gåvan inte förbrukas för stiftelsens ändamål.

Stiftelsen har under räkenskapsåret beviljat anslag om 2 700 000 kr varav 700 000 kr utbetalas efter räkenskapsårets utgång.

Enligt stadgarna ska 10 % av årets resultat före realisationsresultatet överföras till bundet eget kapital. Realisationsresultatet får inte förbrukas för stiftelsens ändamål.

Exemplet visar hela resultaträkningen men endast delar av balansräkningen.

Stiftelsen väljer att lämna en upplysning om förändringen av eget kapital.

Tänk så här

I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som intäkt. En sådan gåva ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls.

Ett lämnat anslag ska i en avkastningsstiftelse redovisas som en minskning av eget kapital.

Eget kapital ska delas in i bundet respektive fritt eget kapital. Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posterna i resultat- och balansräkningen anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Enligt punkt 3.11 får stiftelser även ändra benämningen av rubriker och summeringsrader. Stiftelsen utnyttjar dessa möjligheter.

Redovisa så här i årsbokslutet

Resultaträkningen	**År X**
Stiftelsens intäkter	
Utdelning	2 000 000
Ränteintäkter	1 000 000
Summa stiftelsens intäkter	**3 000 000**
Stiftelsens kostnader	
Externa kostnader	-340 000
Summa stiftelsen kostnader	**-340 000**

Förvaltningsresultat	*2 660 000*
Finansiella poster	
Realisationsresultat	2 400 000
Summa finansiella poster	**2 400 000**
Årets resultat	*5 060 000*

Balansräkningen	**31/12 år X**
Eget kapital	
Bundet eget kapital	
Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början	40 000 000
Förändringar av bundet eget kapital	4 666 000
Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut	*44 666 000*
Fritt eget kapital	
Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början	5 000 000
Överfört till och från bundet eget kapital	-2 666 000
Lämnade och återförda anslag	-2 700 000
Årets resultat	5 060 000
Fritt eget kapital vid räkenskapsårets slut	*4 694 000*
Summa eget kapital	**49 360 000**
Kortfristiga skulder	
Beviljade ej utbetalda anslag	700 000

Upplysningar om stiftelsens eget kapital

Eget kapital

	Bundet eget kapital	Fritt eget kapital
Belopp vid räkenskapsårets början	40 000 000	5 000 000
Erhållna gåvor	2 000 000	
Beviljade anslag		-2 700 000
Årets resultat		5 060 000
Omfört till och från bundet eget kapital		
Kapitalisering	266 000	-266 000
Realisationsresultat	2 400 000	-2 400 000
Belopp vid räkenskapsårets slut	44 660 000	4 694 000

Referenser Punkterna 3.5, 3.11, 4.17, 4.20, 5.22, 5.46, 6.23, 14.18, 14.20 och 14.21

Exempel till kapitel 15 – Avsättningar

15 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 årsbokslutet

Exemplet visar redovisningen för år 1 respektive år 2.

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 15.2 och 15.7

Exempel till kapitel 16 – Skulder

16 a – Semesterlöneskuld för anställda

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.

Årsbokslutet 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).

Eftersom enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag inte är anställda i sina respektive verksamheter beräknas ingen semesterlöneskuld för dem.

Redovisa så här i årsbokslutet

Balansräkningen	**31/12 år 2**
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	210 600

Referenser Punkt 16.10

Exempel till kapitel 17 – Upplysningar

17 a – Redovisningsprinciper

Förutsättningar Ett företag tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut 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 17.2–17.6.

Redovisa så här i årsbokslutet

Upplysningar om redovisningsprinciper
”Årsbokslutet är upprättat i enlighet med bokföringslagens regler om årsbokslut och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut.”

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
Posten Inventarier, verktyg och installationer består av lastbilar. Vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet för dessa har hänsyn tagits till beräknat restvärde.

Referenser

Punkterna 17.2–17.6

17 b – Upplysningar om anläggningstillgångar

Tänk så här

Upplysning ska lämnas för varje redovisad post under rubriken Anläggnings-tillgångar i årsbokslutet. Enligt balansräkningsuppställningen i punkt 4.6 ingår följande poster.

- Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter,
- Hyresrätter och liknande rättigheter,
- Goodwill,
- Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar,
- Byggnader och mark,
- Maskiner och andra tekniska anläggningar,
- Inventarier, verktyg och installationer,
- Förbättringsutgifter på annans fastighet,
- Övriga materiella anläggningstillgångar,
- Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar,
- Andelar i koncernföretag,
- Fordringar hos koncernföretag,
- Andelar i intresseföretag 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 (handelsbolag), och
- Andra långfristiga fordringar.

Det framgår av uppställningen nedan (*Redovisa så här i årsbokslutet*) hur upplysningen kan presenteras. De upplysningar som ska lämnas enligt 6 kap. 5 § andra stycket 2 BFL ska för varje post bestå av uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde och i förekommande fall avskrivningstid.

Redovisa så här i årsbokslutet

Upplysningar om anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar	**Anskaffningsvärde**	**Avskrivningstid**
Maskiner och andra tekniska anläggningar	X	X år
Inventarier, verktyg och installationer	X	X år
Byggnader och mark	X	X år
Andra långfristiga värdepappersinnehav	X	–

Referenser

Punkterna 17.7 och 17.8

17 c – 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.

Företaget har också ställt säkerhet i form av en fastighetsinteckning om 500 000 kr.

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 årsbokslutet

Ställda säkerheter	
Företagsinteckning	1 000 000
Fastighetsinteckning	500 000
Tillgångar med äganderättsförbehåll	350 000
Belånade kundfordringar	255 000
	2 105 000

Referenser

Punkterna 17.9 och 17.10

17 d – 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 upplysningen ska göras vid de poster som upplysningen hänför sig till.

Redovisa så här i årsbokslutet

Upplysningar om 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 ÅRL