

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Årsredovisning i mindre aktiebolag

Uppdaterad 2011-02-14

Inledning	10
 A. Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2008:1).....	11
Avsnitt I – Tillämpning och principer.....	11
Kapitel 1 – Tillämpning	11
Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?	11
Tillämpning av detta allmänna råd	12
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?.....	13
Kapitel 2 – Grundläggande principer	13
Fortlevnadsprincipen	13
Konsekvent tillämpning.....	13
Försiktighetsprincipen	13
Periodiseringsprincipen	14
Individuell värdering	14
Bruttoredovisning och kvittningsförbud.....	14
Kontinuitetsprincipen	14
Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper....	14
Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering.....	15
En eller flera transaktioner	15
Byten.....	16
Schablonmässig värdering.....	16
Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro.....	16
Händelser efter balansdagen.....	16
Avsnitt II – Årsredovisningens utformning.....	17
Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning	17
Årsredovisningens delar	17
Årsredovisningens presentation.....	17
Årsredovisningens språk och form	19
Valuta och beloppsuppgifter.....	19
Årsredovisningens undertecknande.....	20
Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen.....	20
Uppställningsform för förvaltningsberättelsen.....	20
Uppställningsform för resultaträkningen.....	21
Uppställningsform för balansräkningen	30
Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen	50
Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen	50
Verksamheten	50
Flerårsöversikt	51
Resultatdisposition	51
Avsnitt IV – Resultaträkning.....	52
Kapitel 6 – Rörelseintäkter	52
Tillämpning	52
Grundläggande bestämmelser	52
När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?.....	53
När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?.....	53

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?	60
När och hur redovisas offentliga stöd?	61
När redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst	61
Kapitel 7 – Rörelsekostnader	62
Tillämpning	62
Grundläggande bestämmelser	62
När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?	63
När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?	64
När redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust	65
Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.	65
Tillämpning	65
Grundläggande bestämmelser	66
Realisationsresultat	66
Insatsemission	66
Vinstutdelning	66
Ränteintäkter och räntekostnader	66
Extraordinära poster	66
Avsnitt V – Balansräkning	67
Kapitel 9 – Tillgångar	67
Grundläggande bestämmelser	67
Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde	69
Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	69
Grundläggande bestämmelser	69
Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar	71
Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar ..	72
Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	73
Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	74
Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	76
Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar	76
Tillämpning	76
Grundläggande bestämmelser	76
Värdering	77
Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar ..	77
Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar	78
Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar	79
Kapitel 12 – Varulager	80
Tillämpning	80
Grundläggande bestämmelser	80
Anskaffningsvärde för varulager	81
Nettoförsäljningsvärde	82
Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar	83
Tillämpning	83
Grundläggande bestämmelser	83
Värdering	83

Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank	84
Tillämpning	84
Grundläggande bestämmelser	84
Värdering	85
Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar	85
Nettoförsäljningsvärde.....	86
Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver	86
Eget kapital.....	86
Kapitel 16 – Avsättningar	88
Tillämpning	88
Grundläggande bestämmelser	88
Värdering	88
Särskilt om pensioner	90
Kapitel 17 – Skulder.....	91
Tillämpning	91
Grundläggande bestämmelser	91
Värdering	92
Kapitel 18 – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser	93
Grundläggande bestämmelser	93
Ställda säkerheter.....	93
Ansvarsförbindelser.....	93
Avsnitt VI – Tilläggsupplysningar.....	94
Kapitel 19 – Tilläggsupplysningar	94
Redovisningsprinciper	94
Upplysningar till resultaträkningen	95
Upplysningar till balansräkningen.....	97
Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen	101
Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag	101
Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag	101
Grundläggande bestämmelser	101
Anskaffningsvärde och redovisat värde	102
Nedskrivning	103
Uppskrivning	104
När sker redovisning i resultaträkningen?	104
Förvaltningsberättelsen.....	105
Tilläggsupplysningar	105
Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd	107
Kapitel 21 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd	107
Tillämpning	107
Korrigeringar i ingående balans	107
Ingen korrigering i ingående balans	108
Jämförelsetal.....	109

Tilläggsupplysningar	110
B. Kommentarer.....	111
Avsnitt I – Tillämpning och principer.....	111
Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning.....	111
Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?	111
Tillämpning av detta allmänna råd	111
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd?.....	112
Kommentarer till Kapitel 2 – Grundläggande principer	112
Fortlevnadsprincipen	113
Konsekvent tillämpning.....	113
Försiktighetsprincipen	114
Periodiseringsprincipen	114
Individuell värdering	115
Bruttoredovisning och kvittningsförbud.....	115
Kontinuitetsprincipen	115
Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper..	116
Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering.....	116
En eller flera transaktioner	116
Byten.....	117
Schablonmässig värdering.....	117
Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro.....	118
Händelser efter balansdagen	118
Avsnitt II – Årsredovisningens utformning.....	118
Kommentarer till Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning	118
Årsredovisningens delar	118
Årsredovisningens presentation.....	118
Årsredovisningens språk och form	119
Valuta och beloppsuppgifter.....	119
Årsredovisningens undertecknande	120
Kommentarer till Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen	120
Uppställningsform för förvaltningsberättelsen	121
Uppställningsform för resultaträkningen.....	121
Uppställningsform för balansräkningen	125
Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen	132
Kommentarer till Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen.....	132
Verksamheten	132
Flerårsöversikt	134
Resultatdisposition	134
Avsnitt IV – Resultaträkning	135
Kommentarer till Kapitel 6 – Rörelseintäkter	135
Tillämpning	135
Grundläggande bestämmelser	135
När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?.....	137
När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?.....	138

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?	148
När och hur redovisas offentliga stöd?	149
När redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst	150
Kommentarer till Kapitel 7 – Rörelsekostnader	151
Tillämpning	151
Grundläggande bestämmelser	152
När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?	156
När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?	156
När redovisas försäljning och utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsförlust	157
Kommentar till Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.	158
Tillämpning	158
Grundläggande bestämmelser	159
Realisationsresultat	159
Insatsemission	159
Vinstutdelning	159
Ränteintäkter och räntekostnader	160
Extraordinära poster	160
Bokslutsdispositioner	160
Skatter	160
Avsnitt V – Balansräkning	160
Kommentarer till Kapitel 9 – Tillgångar	160
Grundläggande bestämmelser	160
Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde	163
Kommentarer till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	165
Grundläggande bestämmelser	165
Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar	167
Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar	169
Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	171
Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	176
Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar	179
Kommentarer till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar	180
Tillämpning	180
Grundläggande bestämmelser	180
Värdering	182
Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar	182
Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar	183
Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar	185
Kommentarer till Kapitel 12 – Varulager	185
Tillämpning	185
Grundläggande bestämmelser	186
Anskaffningsvärde för varulager	188
Nettoförsäljningsvärde	190
Kommentarer till Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar	192
Tillämpning	192

Grundläggande bestämmelser	192
Värdering	193
Kommentarer till Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank..	194
Tillämpning	194
Grundläggande bestämmelser	195
Värdering	196
Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar	196
Nettoförsäljningsvärde.....	197
Kommentarer till Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver.....	197
Eget kapital.....	197
Obeskattade reserver.....	198
Kommentarer till Kapitel 16 – Avsättningar.....	199
Tillämpning	199
Grundläggande bestämmelser	199
Värdering	201
Särskilt om pensioner	204
Kommentarer till Kapitel 17 – Skulder.....	205
Tillämpning	205
Grundläggande bestämmelser	206
Värdering	208
Kommentarer till Kapitel 18 – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser.....	210
Grundläggande bestämmelser	210
Ställda säkerheter.....	210
Ansvarsförbindelser.....	211
Avsnitt VI – Tilläggsupplysningar.....	213
Kommentarer till Kapitel 19 – Tilläggsupplysningar	213
Redovisningsprinciper	213
Upplysningar till resultaträkningen	215
Upplysningar till balansräkningen.....	217
Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen	220
Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag	220
Kommentarer till Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag	220
Grundläggande bestämmelser	220
Anskaffningsvärde och redovisat värde	222
Nedskrivning	223
Uppskrivning	224
När sker redovisning i resultaträkningen?	224
Förvaltningsberättelsen.....	225
Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd	228
Kommentarer till Kapitel 21 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd	228
Tillämpning	228
Korrigeringar i ingående balans	228

Ingen korrigering i ingående balans	230
Jämförelsetal	231
Tilläggsupplysningar	232
Exempel	234

C. Exempel 237

Exempel till Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen	237
5 c – Flerårsöversikt i ett konsultföretag	237
Exempel till Kapitel 6 – Rörelseintäkter	238
6 a – Öppet köp	238
6 b – Försäljning av vara som innefattar installation	238
6 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris	239
6 d – Uppdrag på löpande räkning	239
6 e – Uppdrag till fast pris	240
6 f – Uppdrag till fast pris – alternativ beräkning av färdigställandegraden	244
6 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris	247
6 h – Royalty	250
6 i – Provision	250
6 j – Försäljning av måltidskuponger	251
6 k – Försäljning av gymkort	251
Exempel till Kapitel 7 – Rörelsekostnader	251
7 a – Försäkringskostnad	251
7 b – Leasing av bil	253
7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift	254
7 d – Annons- och försäkringskostnad	255
7 e – Personalkostnader	256
Exempel till Kapitel 9 – Tillgångar	257
9 a – Omklassificering av en tillgång	257
Exempel till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar	259
10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad	259
10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil	261
10 c – Avskrivning av en maskin som levereras år 1 och tas i bruk år 2	262
10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång	264
10 e – Återföring av en nedskrivning	265
Exempel till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar	267
11 a – Noterade aktier, värdeuppgång	267
11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning	267
11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring	268
11 d – Statsobligation, upplupen ränta	269
11 e – Statsobligation, köpt till överkurs	270
11 f – Nollkupongsobligation	271
11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr	271
11 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar	272
11 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet	273
Exempel till Kapitel 12 – Varulager	275

12 a – Värdering av egentillverkade varor	275
12 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen	277
12 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag.....	279
Exempel till Kapitel 16 – Avsättningar.....	280
16 a – Produktgarantier.....	280
16 b – Skattetvist	281
16 c – Pensionsstiftelse.....	282
16 d – Pensionsåtagande med kapitalförsäkring.....	283
Exempel till Kapitel 17 – Skulder.....	287
17 a – Skatteskulder.....	287
17 b – Skatteskuld vid balansdag 30/4	289
17 c – Semesterlöneskuld	290
Exempel till Kapitel 19 – Tilläggsupplysningar	291
19 a – Redovisningsprinciper	291
19 b – Upplysning om medelantal anställda.....	292
19 d – Upplysning om könsfördelning i styrelse och ledning (för företag med fler än 10 anställda)	292
19 e – Upplysning om löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inkl. pensionskostnader.....	292
19 f – Upplysningar om anläggningstillgångar	293
19 g – Upplysning om förändringar i eget kapital.....	295

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning samlat de regler som ett privat aktiebolag som är mindre företag enligt årsredovisningslagen (1995:1554) kan välja att tillämpa när årsredovisning ska upprättas. Väljer ett företag att tillämpa det allmänna rådet ska det tillämpas i sin helhet.

Vägledningen får inte tillämpas av aktiebolag som är mindre företag och samtidigt moderbolag i en större koncern.

Vägledningen innehåller lagregler, BFNs allmänna råd (BFNAR 2008:1), kommentarer och exempel. Den innehåller alla regler som krävs för att upprätta en årsredovisning som uppfyller årsredovisningslagens krav. Företaget ska inte tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden när det ska upprätta årsredovisning med undantag av regler om fusion. I sådana fall tillämpas också BFNs regler om fusion av helägt aktiebolag och redovisning av fusion. Är en årsredovisningsfråga inte reglerad i det allmänna rådet om årsredovisning i mindre aktiebolag 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 BFNs normgivning på det området. Även BFNs normgivning om anläggningsregister tillämpas tillsammans med det allmänna rådet om årsredovisning i mindre aktiebolag.

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

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

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Stiftelselagen	Stiftelselagen (1994:1220)
Tryggandelagen	Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

A. Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2008:1)

Avsnitt I – Tillämpning och principer

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?

1 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,

2. andelar: aktier och andra andelar i juridiska personer,

3. nettoomsättning: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,

4. större företag:

- företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller

- företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

5. mindre företag: företag som inte är större företag,

6. större koncerner:

koncerner i vilka moderföretagets eller något av dotterföretagens andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller

koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

7. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska 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 (2010:848).

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).

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

Ett publikt aktiebolag får inte tillämpa detta allmänna råd.

Ett aktiebolag som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) i en större koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket 6 samma lag får inte tillämpa detta allmänna råd.

- 1.2. Ett aktiebolag som tillämpar detta allmänna råd benämns *företag*.

Tillämpning av detta allmänna råd

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

2 kap. 3 § andra stycket ÅRL

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelserna lämnas i en not. Lag (1999:1112).

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

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får inte samtidigt tillämpa annan normgivning när årsredovisningen upprättas om inte annat framgår av punkt 1.5. (BFNAR 2009:3)

- 1.5. Ett företag ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd om fusion av helägt aktiebolag (BFNAR 1999:1) och redovisning av fusion (BFNAR 2003:2).

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

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

Kapitel 2 – Grundläggande principer

Fortlevnadsprincipen

2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL

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

1. Företaget skall förutsättas fortsätta sin verksamhet.

--- Lag (2004:1173).

Konsekvent tillämpning

2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL

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

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

--- Lag (2004:1173).

Försiktighetsprincipen

2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL

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

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

- endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
- hänsyn skall tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
- hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

--- Lag (2004:1173).

Periodiseringsprincipen

2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL

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

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

--- Lag (2004:1173).

Individuell värdering

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL

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

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

--- Lag (2004:1173).

Bruttoredovisning och kvittningsförbud

2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL

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

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

--- Lag (2004:1173).

Kontinuitetsprincipen

2 kap. 4 § första stycket 7 ÅRL

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

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

--- Lag (2004:1173).

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper

2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not. Lag (2004:1173).

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

Upplysningar om avvikelser enligt 2 kap. 4 § andra stycket andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554) behöver inte lämnas.

Avvikelse från fortlevnadsprincipen

- 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).

Avvikelse från konsekvent tillämpning

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

Den nya metoden får endast tillämpas på nya transaktioner, med undantag av punkt 6.11.

Avvikelse från periodiseringsprincipen

- 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).

Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering

3 kap. 5 § andra–fjärde styckena ÅRL

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

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse från vad som föreskrivs i andra stycket göras. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelsen anges i en not.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2006:871).

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

En eller flera transaktioner

- 2.6. Varje transaktion ska normalt redovisas för sig.

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

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

Byten

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

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

Schablonmässig värdering

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

En schablonmässig metod får användas endast om

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

Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro

- 2.10. Ett företag som har euro som redovisningsvaluta ska vid omräkning av gränsvärden i punkterna 2.4, 11.17, 16.6 och 20.7 använda den av Europeiska centralbanken fastställda växelkursen vid räkenskapsårets utgång.

Händelser efter balansdagen

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

Avsnitt II – Årsredovisningens utformning

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning

Årsredovisningens delar

2 kap. 1 § första stycket ÅRL

En årsredovisning skall bestå av

1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

--- Lag (2006:871).

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

Årsredovisningens presentation

2 kap. 2 § ÅRL

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

2 kap. 3 § första stycket ÅRL

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

--- Lag (1999:1112).

5 kap. 1 § ÅRL

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag skall årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 2–26 §§. Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 §, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Lämnas upplysningarna i noter, skall hänvisning göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen till vilka de hänförs. Lag (1999:1112).

6 kap. 1 § första stycket ÅRL

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

--- Lag (2010:1515).

- 3.2. Ett företag som upprättar sin årsredovisning enligt detta allmänna råd anses uppfylla de krav som ställs enligt 2 kap. 2 §, 3 § första stycket, 5 kap. 1 § och 6 kap. 1 § första stycket andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554).

3 kap. 3 § ÅRL

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

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Vid sådant byte skall upplysning om skälen för bytet lämnas i en not. Lag (1999:1112).

3 kap. 4 § ÅRL

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

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller
2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Mindre företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror. Lag (2010:1515).

3 kap. 11 § ÅRL

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

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

- 3.3. Förvaltningsberättelsen ska upprättas enligt den uppställningsform och med de rubriker och underrubriker som anges i punkt 4.1.

Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i punkterna 4.3 eller 4.3.A respektive punkterna 4.5 eller 4.5.A, trots det som anges i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2011:1)

- 3.4. Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte lägga till andra rubriker, underrubriker, summeringsrader eller poster än dem som finns i uppställningsformerna eller slå samman poster, trots att 3 kap. 4 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) ger möjlighet till det.

Benämningen av posterna i uppställningsformerna får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll.

En rubrik, underrubrik, summeringsrad eller post får utelämnas om det inte finns något att redovisa. (BFNAR 2011:1)

- 3.5. På varje sida i årsredovisningen ska sidnummer samt företagets namn och organisationsnummer anges.

Årsredovisningens språk och form

2 kap. 5 § ÅRL

Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska. Lag (2008:89).

Valuta och beloppsuppgifter

2 kap. 6 § första stycket första meningen ÅRL

Beloppen i årsredovisningen skall anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078).---
--- Lag (2000:34).

4 kap. 6 § första stycket BFL

Affärshändelserna skall kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan skall vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlemsbanker, understödsföreningar, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro.
--- Lag (2003:727).

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

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

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 skall beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.
--- Lag (2006:871).

- 3.7. De jämförelsetal som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas i en särskild kolumn till höger om beloppsuppgifterna för räkenskapsåret. Jämförelsetal ska även lämnas i samtliga noter med undantag av noten om redovisningsprinciper och noten till eget kapital.

Årsredovisningens undertecknande

2 kap. 7 § första, sjätte, sjunde och åttonde styckena ÅRL

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

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

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

Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Lag (2009:702).

- 3.8. Årsredovisningen ska skrivas under av dem som är styrelseledamöter och verkställande direktör när årsredovisningen avges.

Dagen för årsredovisningens undertecknande ska vara densamma som den dag årsredovisningen avges.

Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

- 4.1. Förvaltningsberättelsen ska upprättas med följande rubriker och underrubriker.

Rubrik/underrubrik	Här anges	Se punkt
Verksamheten		
<i>Allmänt om verksamheten</i>	vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	5.1
<i>Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret</i>		5.2
<i>Egna aktier</i>	upplysningar enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 årsredovisningslagen (1995:1554) om företaget förvärvat egna aktier enligt 19 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551)	
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företags verksamhet, ställning och resultat	5.6
Resultatdisposition	styrelsens och verkställande direktörens förslag till hur fritt eget kapital ska disponeras	5.7

(BFNAR 2011:1)

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

Poster som påverkar resultatet negativt ska anges med minustecken.

3 kap. 2 § ÅRL

Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Lag (1999:1112).

1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL

I denna lag betyder

— — —

3. nettoomsättning: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

--- Lag (2010:848).

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

Upprättas resultaträkningen i förkortad form enligt 3 kap. 11 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.3.A tillämpas.

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		kapitel 6	5 kap. 7 § första stycket ÅRL (koncernföretag)
Nettoomsättning	primära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. varuförsäljning, tjänsteintäkter, hyresintäkter m.m.	6.5–6.21, 6.24 och 6.25	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	<ul style="list-style-type: none"> • årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor, samt • för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativregeln, 	12.12 6.22–6.24	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
	skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter		
Aktiverat arbete för egen räkning	utgifter för eget arbete under året som har aktiverats som anläggningstillgång	10.12	
Övriga rörelseintäkter	sekundära intäkter i företagets normala verksamhet, t.ex. realisationsvinst vid försäljning av icke- finansiella anläggningstillgångar, valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt bidrag för bl.a. personal	6.25–6.30	
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.			
Rörelsekostnader		kapitel 7	5 kap. 7 § första stycket ÅRL (koncernföretag)
Råvaror och förnöden- heter	kostnaden för förbrukning av råvaror och förnödenheter (årets inköp +/- förändring av lagerposten Råvaror och förnödenheter) samt kostnader för legoarbeten och underentreprenader	kapitel 12, 6.14, 6.20, 6.23 och 6.24	
Handelsvaror	kostnaden för sålda handels- varor (årets inköp +/- förändring av lager av handelsvaror)	kapitel 12 och 14	
Övriga externa	alla övriga rörelsekostnader	6.14, 6.20,	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
kostnader	som inte passar i någon annan post, t.ex. kontorshyra, konsultarvoden, telefon, porto, reklam och nedskrivning av kortfristiga fordringar	6.23, 6.24 och 10.4	
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden	6.14, 6.20, 6.23 och 6.24	5 kap. 18, 18 b och 19 §§ ÅRL samt 19.5–19.7 och 19.12–19.15
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	10.16–10.36	
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar		
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets normala verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.12 och 7.13	
Summa rörelsekostnader			
Rörelseresultat			
Finansiella poster		kapitel 8 och 20	
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och	20.12 och 8.4	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
	kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. erhållna utdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat		
Resultat från andelar i intresseföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. erhållna utdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	20.12 och 8.4	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar med undantag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värdepapper avseende koncern- och intresseföretag), utdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat	8.4–8.7	20.15
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), utdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	8.4–8.7	20.16

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.14– 11.20, 14.5 och 20.6–20.9	
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.6–8.7, 6.29 och 16.14	20.17
Summa finansiella poster			
<i>Resultat efter finansiella poster</i>			
Extraordinära intäkter	intäkter endast undantagsvis		
Extraordinära kostnader	kostnader endast undantagsvis, t.ex. kostnader på grund av naturkatastrofer och krigshändelser		
Bokslutsdispositioner			
Erhållna koncernbidrag		20.13	
Lämnade koncernbidrag		20.13	
Förändring av periodiseringsfonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga bokslutsdispositioner			
Summa bokslutsdispositioner			
<i>Resultat före skatt</i>			
Skatter			

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
Årets resultat			

(BFNAR 2011:1)

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

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Bruttoresultat	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.3	kapitel 6 och 7	5 kap. 7 § första stycket ÅRL (koncernföretag)
	Nettoomsättning	6.5–6.21, 6.24 och 6.25	3 kap. 11 § andra stycket ÅRL
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	6.22–6.24 och 12.12	
	Aktiverat arbete för egen räkning	10.12	
	Övriga rörelseintäkter	6.25–6.30	
	Råvaror och förnödenheter	kapitel 12, 6.14, 6.20, 6.23 och 6.24	
	Handelsvaror	kapitel 12 och 14	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
	Övriga externa kostnader	6.14, 6.20, 6.23, 6.24 och 10.4	
Personalkostnader	kostnader som har direkt samband med företagets anställda, t.ex. löner, sociala avgifter, pensionskostnader och företagshälsovård samt dessutom styrelsearvoden	6.14, 6.20, 6.23 och 6.24	5 kap. 18, 18 b och 19 §§ ÅRL samt 19.5–19.7 och 19.12–19.15
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar samt återföringar av tidigare gjorda nedskrivningar	10.16–10.36	
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	belopp endast undantagsvis, t.ex. vid exceptionellt stora nedskrivningar av kundfordringar		
Övriga rörelsekostnader	sekundära kostnader i företagets normala verksamhet, t.ex. realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	7.12 och 7.13	
Rörelseresultat			
Finansiella poster		kapitel 8 och 20	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Resultat från andelar i koncernföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från koncernföretag med undantag av räntor, koncernbidrag och nedskrivningar, t.ex. erhållna utdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	20.12 och 8.4	
Resultat från andelar i intresseföretag	nettot av företagets finansiella intäkter och kostnader från intresseföretag med undantag av räntor och nedskrivningar, t.ex. erhållna utdelningar, andel i handelsbolags resultat och realisationsresultat	20.12 och 8.4	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anlägg- ningstillgångar med undan- tag av nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även på värde- papper avseende koncern- och intresseföretag), utdel- ningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat	8.4–8.7	20.15

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	resultat från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar, t.ex. ränteintäkter (även dröjsmålsräntor på kundfordringar), utdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar	8.4–8.7	20.16
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	nedskrivningar av och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	11.14– 11.20, 14.5 och 20.6–20.9	
Räntekostnader och liknande resultatposter	resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder	8.6–8.7, 6.29 och 16.14	20.17
Summa finansiella poster			
<i>Resultat efter finansiella poster</i>			
Extraordinära intäkter	intäkter endast undantagsvis		
Extraordinära kostnader	kostnader endast undantagsvis, t.ex. kostnader på grund av naturkatastrofer och krigshändelser		
Bokslutsdispositioner			
Erhållna koncernbidrag		20.13	
Lämnade koncernbidrag		20.13	

Rubrik/post/ summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Förändring av periodiseringsfonder			
Förändring av överavskrivningar			
Övriga bokslutsdispositioner			
Summa bokslutsdispositioner			
Resultat före skatt			
Skatter			
Skatt på årets resultat	inkomstskatt som belastat räkenskapsårets resultat		
Övriga skatter	belopp endast undantagsvis		
Årets resultat			

(BFNAR 2011:1)

Uppställningsform för balansräkningen

- 4.4. Ett företag ska ange räkenskapsårets och föregående räkenskapsårs balansdag.

3 kap. 1 § ÅRL

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

5 kap. 14 § tredje stycket ÅRL

Vid aktiekapitalet skall antalet aktier anges. Består aktiekapitalet av aktier av olika slag, skall motsvarande uppgift lämnas för varje aktieslag. Lag (2005:556).

- 4.5. Balansräkningen ska upprättas med de rubriker, underrubriker, poster och summeringsrader som framgår av nedanstående uppställningsform.

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska i stället punkt 4.5.A tillämpas.

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 9	
Tecknat men ej inbetalt kapital	fordringar på aktieägare för tecknat men ej inbetalt kapital vid nyemission		
Anläggningstillgångar		9.4–9.6	5 kap. 3 § första stycket 1–6 ÅRL, 19.22 och 19.23
<i>Immateriella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade immateriella anläggningstillgångar	kapitel 10	4 kap. 6 § andra stycket ÅRL
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		
<i>Summa immateriella anläggningstillgångar</i>			
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post utgifter för förvärvade och egentillverkade materiella anläggningstillgångar	kapitel 10	4 kap. 6 § andra stycket ÅRL
Byggnader och mark	byggnader, mark och markanläggningar samt maskiner avsedda för en byggnads allmänna användning		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	maskiner och andra tekniska anläggningar avsedda för produktionen		

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Inventarier, verktyg och installationer	inventarier, verktyg och installationer avsedda för hjälpavdelningar, adminis- tration och försäljning		
Förbättringsutgifter på annans fastighet		10.6	
Övriga materiella anläggningstillgångar	t.ex. djur som klassificerats som anläggningstillgång		
Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	utgifter som avser pågående nyanläggningar samt förskott i samband med förvärv av materiella anläggningstillgångar		
<i>Summa materiella anläggningstillgångar</i>			
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>	i respektive post långfristiga finansiella placeringar	kapitel 11 och 20	
Andelar i koncernföretag	aktier och andelar i koncernföretag	20.1, 20.3– 20.9 och 20.11	5 kap. 8–9 §§ ÅRL, 20.18
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	11.6	
Andelar i intresseföretag	aktier och andelar i intresseföretag	20.2–20.9 och 20.11	5 kap. 8–9 §§ ÅRL, 20.18
Fordringar hos intresseföretag	fordringar på intresseföretag som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	11.6	
Andra långfristiga värdepappersinnehav	långsiktigt innehav av värdepapper som inte avser koncern- eller intresseföretag		5 kap. 4 b § tredje stycket och 4 c § ÅRL
Lån till delägare eller närstående	fordringar på delägare och andra till vilka delägare står i		5 kap. 12 § ÅRL

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
	sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551) och som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen		
Andra långfristiga fordringar	fordringar som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen		
<i>Summa finansiella anläggningstillgångar</i>			
Summa anläggningstillgångar			
Omsättningstillgångar		9.4–9.6	
<i>Varulager m.m.</i>	i respektive post varor som lagerhålls samt varor och tjänster som tillverkas eller tillhandahålls för egen eller annans räkning	kapitel 12	
Råvaror och förnödenheter	lager av råvaror och förnödenheter som har inköpts för att bearbetas eller för att vara komponenter i den egna tillverkningen		
Varor under tillverkning	lager av varor där tillverkning har påbörjats		
Färdiga varor och handelsvaror	lager av färdiga egentill- verkade varor samt varor som har köpts för vidare- försäljning (handelsvaror)		
Övriga lagertillgångar	lager av värdepapper (t.ex. lageraktier), lagerfastigheter samt djur som klassificerats som omsättningstillgång	kapitel 14	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där	6.23	19.24

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
	arbetet redovisas enligt alternativregeln om <ul style="list-style-type: none"> • de aktiverade utgifterna överskrider de fakturerade beloppen, och • någon resultatavräkning inte har redovisats 		
Förskott till leverantörer	betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits		
<i>Summa varulager</i>			
<i>Kortfristiga fordringar</i>	i respektive post fordringar som förfaller till betalning inom 12 månader från balansdagen	kapitel 13	5 kap. 12 § ÅRL
Kundfordringar		13.5	
Fordringar hos koncernföretag	fordringar på koncernföretag inklusive kundfordringar		
Fordringar hos intresseföretag	fordringar på intresseföretag inklusive kundfordringar		
Övriga fordringar	övriga fordringar, t.ex. aktuella skattefordringar		
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	upparbetade men ej fakturerade intäkter från uppdrag på löpande räkning enligt huvudregeln och från uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.14 och 6.20	
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, t.ex. förutbetalda hyreskostnader och försäkringspremier	7.4, 7.10, 7.11 och 6.4	

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
<i>Summa kortfristiga fordringar</i>			
<i>Kortfristiga placeringar</i>	i respektive post placeringar som är avsedda att realiseras inom 12 månader efter balansdagen	kapitel 14	
Andelar i koncernföretag	undantagsvis andelar i koncernföretag	20.1 och 20.10	
Övriga kortfristiga placeringar	innehav av värdepapper eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte redovisas i någon annan post under rubriken Omsättningstillgångar		
<i>Summa kortfristiga placeringar</i>			
<i>Kassa och bank</i>		kapitel 14	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden		
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet		
<i>Summa kassa och bank</i>			
Summa omsättningstillgångar			
SUMMA TILLGÅNGAR			

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital		kapitel 15	5 kap. 14 § andra stycket första meningen ÅRL
<i>Bundet eget kapital</i>			
Aktiekapital	aktiekapitalet med uppgift om totalt antal aktier och i förekommande fall uppdelat på olika aktieslag		
Ej registrerat aktiekapital	beslutad ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission		
Uppskrivningsfond			
Reservfond			
<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>			
Överkursfond	den del av en nyemission under året som överstiger aktiernas kvotvärde		
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av från tidigare år balanserade vinster och förluster samt aktieägartillskott		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
<i>Summa fritt eget kapital</i>			5 kap. 7 § andra stycket ÅRL, 20.19 (moderföretag)
Summa eget kapital			

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Obeskattade reserver			
Periodiseringsfonder			
Ackumulerade överavskrivningar			
Övriga obeskattade reserver			
Summa obeskattade reserver			
Avsättningar		kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda		
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	övriga åtaganden för pensioner till nuvarande och tidigare anställda		
Övriga avsättningar	andra avsättningar än för pensionsåtaganden, t.ex. för garantiåtaganden		
Summa avsättningar			
Långfristiga skulder	i respektive post skulder som förfaller till betalning senare än 12 månader från balansdagen	kapitel 17	5 kap. 10 § andra stycket och 13 § ÅRL
Obligationslån			
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
Övriga skulder till kreditinstitut			
Skulder till koncern- företag			

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Skulder till intresse- företag			
Övriga skulder			
Summa långfristiga skulder			
Kortfristiga skulder	i respektive post skulder som förfaller till betalning inom 12 månader från balansdagen	kapitel 17	5 kap. 13 § ÅRL
Checkräkningskredit	den del av en utnyttjad kredit som inte bedöms vara en långfristig finansiering	17.5	
Övriga skulder till kreditinstitut			
Förskott från kunder	betalningar från och obetalda fakturor till kunder där motprestation ännu inte lämnats	6.14	
Pågående arbete för annans räkning	pågående arbete för annans räkning till fast pris där arbetet redovisas enligt alternativregeln om <ul style="list-style-type: none"> • de fakturerade beloppen överstiger de aktiverade utgifterna, och • någon resultatavräkning inte har redovisats 	6.23	19.25
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	fakturerade men ej upparbetade intäkter för uppdrag till fast pris enligt huvudregeln	6.20	
Leverantörsskulder			
Växelskulder			
Skulder till koncern- företag	skulder till koncernföretag, inklusive leverantörsskulder		
Skulder till intresse- företag	skulder till intresseföretag, inklusive leverantörsskulder		

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Skatteskulder	aktuella skatteskulder bestående av beräknad och/eller fastställd skuld för innevarande och tidigare räkenskapsår avseende <ul style="list-style-type: none"> • mervärdesskatt som deklarerar i inkomstdeklarationen, • inkomstskatt, • fastighetsskatt eller motsvarande, • särskild löneskatt på pensionskostnaden, samt • avkastningsskatt minskad med F- skatteinbetalningar till skattekontot 		
Övriga skulder	övriga kortfristiga skulder, t.ex. <ul style="list-style-type: none"> • mervärdesskatt som deklarerar i särskild skattedeklaration, • 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	7.4, 7.10, 7.11, 6.4, 6.24, 17.9 och 17.10	
Summa kortfristiga skulder			
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER			

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
STÄLLDA SÄKERHETER OCH ANSVARSFÖR- BINDELSER		kapitel 18	5 kap. 11 § andra stycket (koncernföretag) och 5 kap. 12 § ÅRL
Ställda säkerheter		18.1	
<i>Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar</i>	i respektive post panter och därmed jämförliga säkerheter som motsvaras av en skuld- eller avsättningspost i balans- räkningen		
Företagsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		
Fastighetsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde		
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde		
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde		
<i>Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter</i>	i respektive post övriga säkerheter ställda för en skuld eller ett åtagande som inte redovisas i balansräkningen		
Företagsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		
Fastighetsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde		

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupplys- ningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde		
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde		
Summa ställda säkerheter			
Ansvarsförbindelser		18.2–18.6	
<i>Övriga ansvarsförbindelser</i>	i egna poster övriga ansvarsförbindelser omfattande t.ex. diskonterade växlar, borgensförbindelser samt ansvar för åtaganden i andra företag där företaget är obegränsat ansvarig delägare		
Summa ansvarsförbindelser			

(BFNAR 2011:1)

4.5.A 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	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
TILLGÅNGAR		kapitel 9	
Tecknat men ej inbetalt kapital	fordringar på aktieägare för tecknat men ej inbetalt kapital vid nyemission		

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Anläggningstillgångar		9.4–9.6	5 kap. 3 § första stycket 1–6 och femte stycket ÅRL samt 19.22 och 19.23
Immateriella anläggningstillgångar	<p>summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5</p> <p>Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter</p> <p>Hyresrätter och liknande rättigheter</p> <p>Goodwill</p> <p>Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar</p>	kapitel 10	4 kap. 6 § andra stycket ÅRL
Materiella anläggningstillgångar	<p>summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5</p> <p>Byggnader och mark</p> <p>Maskiner och andra tekniska anläggningar</p> <p>Inventarier, verktyg och installationer</p> <p>Förbättringsutgifter på annans fastighet</p> <p>Övriga materiella anläggningstillgångar</p>	<p>kapitel 10</p> <p>10.6</p>	4 kap. 6 § andra stycket ÅRL

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
	Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar		
Finansiella anläggningstillgångar	<p>summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5</p> <p>Andelar i koncernföretag</p> <p>Fordringar hos koncernföretag</p> <p>Andelar i intresseföretag</p> <p>Fordringar hos intresseföretag</p> <p>Andra långfristiga värdepappersinnehav</p> <p>Lån till delägare eller närstående</p> <p>Andra långfristiga fordringar</p>	<p>kapitel 11 och 20</p> <p>20.1, 20.3–20.9 och 20.11</p> <p>11.6</p> <p>20.2–20.9 och 20.11</p> <p>11.6</p>	<p>5 kap. 8–9 §§ ÅRL, 20.18</p> <p>5 kap. 8–9 §§ ÅRL, 20.18</p> <p>5 kap. 4 b § tredje stycket och 4 c § ÅRL</p> <p>5 kap. 12 § ÅRL</p>
Summa anläggningstillgångar			
Omsättnings- tillgångar		9.4–9.6	
Varulager m.m.	<p>summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5</p> <p>Råvaror och förnödenheter</p> <p>Varor under tillverkning</p>	kapitel 12	

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
	Färdiga varor och handelsvaror Övriga lagertillgångar Pågående arbete för annans räkning Förskott till leverantörer	kapitel 14 6.23	19.24
Kortfristiga fordringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Kundfordringar Fordringar hos koncernföretag Fordringar hos intresseföretag Övriga fordringar Upparbetad men ej fakturerad intäkt Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	kapitel 13 13.5 6.14 och 6.20 7.4, 7.10, 7.11 och 6.4	5 kap. 12 § ÅRL
Kortfristiga placeringar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Andelar i koncernföretag Övriga kortfristiga placeringar	kapitel 14 20.1 och 20.10	
Kassa och bank	kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden	kapitel 14	
Redovisningsmedel	medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet		

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Summa omsättningstillgångar			
SUMMA TILLGÅNGAR			

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital		kapitel 15	5 kap. 14 § andra stycket första meningen ÅRL
<i>Bundet eget kapital</i>			
Aktiekapital	aktiekapitalet med uppgift om totalt antal aktier och i förekommande fall uppdelat på olika aktieslag		
Ej registrerat aktiekapital	beslutad ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission		
Uppskrivningsfond			
Reservfond			
<i>Summa bundet eget kapital</i>			
<i>Fritt eget kapital</i>			
Överkursfond	den del av en nyemission under året som överstiger aktiernas kvotvärde		

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Balanserat resultat	det sammanlagda beloppet av från tidigare år balanserade vinster och förluster samt aktieägartillskott		
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen		
<i>Summa fritt eget kapital</i>			5 kap. 7 § andra stycket ÅRL, 20.19 (moderföretag)
Summa eget kapital			
Obeskattade reserver	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Periodiseringsfonder Ackumulerade överavskrivningar Övriga obeskattade reserver		
Avsättningar	summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5 Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser Övriga avsättningar	kapitel 16	
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m	åtaganden för pensioner enligt tryggandelagen till nuvarande och tidigare anställda	kapitel 16	

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
Långfristiga skulder	<p>summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5</p> <p>Obligationslån</p> <p>Checkräkningskredit</p> <p>Övriga skulder till kreditinstitut</p> <p>Skulder till koncernföretag</p> <p>Skulder till intresseföretag</p> <p>Övriga skulder</p>	<p>kapitel 17</p> <p>17.5</p>	<p>5 kap. 10 § andra och tredje stycket samt 13 § ÅRL</p>
Kortfristiga skulder	<p>summan av det som ska redovisas i följande poster i uppställningsformen i punkt 4.5</p> <p>Checkräkningskredit</p> <p>Övriga skulder till kreditinstitut</p> <p>Förskott från kunder</p> <p>Pågående arbete för annans räkning</p> <p>Fakturerad men ej upparbetad intäkt</p> <p>Leverantörsskulder</p> <p>Växelskulder</p> <p>Skulder till koncernföretag</p> <p>Skulder till intresseföretag</p> <p>Skatteskulder</p> <p>Övriga skulder</p>	<p>kapitel 17</p> <p>17.5</p> <p>6.14</p> <p>6.23</p> <p>6.20</p>	<p>5 kap. 13 § ÅRL</p> <p>19.25</p>

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	7.4, 7.10, 7.11, 6.4, 6.24, 17.9 och 17.10	
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER			

Rubrik/underrubrik/ post/summeringsrad	Här redovisas	Se kapitel respektive punkt	Se om tilläggsupp- lysningar (noter) i ÅRL respektive punkt
STÄLLDA SÄKERHETER OCH ANSVARSFÖR- BINDELSER		kapitel 18	5 kap. 11 § andra stycket (koncernföre- tag) samt 12 § ÅRL
Ställda säkerheter		18.1	
<i>Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar</i>	i respektive post panter och därmed jämförliga säkerheter som motsvaras av en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen		
Företagsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		
Fastighetsinteckning	det nominella beloppet på inteckningen (pantbrev i egen ägo redovisas inte)		
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde		
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde		

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

(BFNAR 2011:1)

Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen

Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

--- Lag (2010:1515).

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

Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret

6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL

Upplysningar ska även lämnas om

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut,

--- Lag (2010:1515).

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

- 5.3. har upphävts. (BFNAR 2011:1)

Egna aktier¹

6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL

Upplysningar ska även lämnas om

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

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

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

--- Lag (2010:1515).

5.4. har upphävts. (BFNAR 2011:1)

5.5. har upphävts. (BFNAR 2011:1)

Flerårsöversikt

6 kap. 1 § första stycket ÅRL

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

--- Lag (2010:1515).

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

Varierar nettoomsättningen mer än 30 procent mellan åren ska företaget kommentera detta. Ett företag som inte redovisar någon nettoomsättning behöver inte ange någon sådan.

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

Resultatdisposition

6 kap. 2 § första meningen ÅRL

I aktiebolag och ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.--- Lag (2005:918).

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

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

Avsnitt IV – Resultaträkning

Kapitel 6 – Rörelseintäkter

Tillämpning

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

Grundläggande bestämmelser

Vad är en inkomst?

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

Företaget ska redovisa varje transaktion för sig om inte något annat följer av punkt 2.6.

Hur stor är inkomsten?

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

När blir inkomsten en intäkt?

- 6.4. Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om
- a) väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
 - b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
 - c) det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av detta kapitel.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?

- 6.5. Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.4 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 <ul style="list-style-type: none"> • 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

När och hur redovisas tjänste- och entreprenaduppdrag?

Vad är ett tjänsteuppdrag respektive ett entreprenaduppdrag?

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

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

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag. Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppdrag ska anses vara samma

slag av uppdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppdrag (se punkterna 6.7–6.10).

Definitioner och redovisning av olika slag av uppdrag

Provisionsbaserade uppdrag

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

Intäkten från ett provisionsbaserat uppdrag ska redovisas enligt punkt 6.25.

Uppdrag på löpande räkning

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

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag på löpande räkning ska redovisas enligt punkterna 6.12–6.14.

Uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod

- 6.9. 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.

Uppdrag till fast pris

- 6.10. Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än sådana enligt punkterna 6.7–6.9.

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag till fast pris ska redovisas enligt punkterna 6.15–6.24.

Redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris

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

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

Redovisning av uppdrag på löpande räkning

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

– *Huvudregel*

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

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

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

– *Alternativregel*

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

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

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

- 6.14. Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.12 eller punkt 6.13
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen

<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Vid tillämpning av huvudregeln: Den del av den redovisade intäkten enligt punkt 6.12 som inte fakturerats
Förskott från kunder (skuld)	Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats

Redovisning av uppdrag till fast pris

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*

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

Intäkten ska redovisas även om punkt 6.4 första stycket a inte är uppfyllt.

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

- 6.16. Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget.
- 6.17. Metoden att beräkna färdigställandegraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag.
- 6.18. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.
- 6.19. 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.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– Huvudregel

- 6.20. Uppdrag till fast pris som redovisas enligt huvudregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.15 eller, i förekommande fall, enligt punkt 6.19
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt kostnad för material enligt punkt 6.18
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för annat än material och personal enligt punkt 6.18
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för personal enligt punkt 6.18
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är positiv
Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ

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

– Alternativregel

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

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

Justeringsposten ska bestå av de uppdragsutgifter under räkenskapsåret som hade kunnat läggas till anskaffningsvärdet för lager av egentillverkade varor (se 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkterna 12.9 och 12.10). Posten får värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

När uppdraget redovisas som intäkt enligt punkt 6.21 ska de poster som redovisats som positiva justeringsposter i tidigare års resultaträkningar redovisas som en negativ justeringspost i resultaträkningen. (BFNAR 2011:1)

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– *Alternativregel (uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen)*

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

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.22 andra stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
<i>Balansräkningen</i>	
Pågående arbete för annans räkning (tillgång eller skuld)	Totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång. Är den negativ är posten en skuld

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– *Alternativregel (uppdrag som är fullgjorda på balansdagen)*

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

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.21
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.22 tredje stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för ännu ej levererat eller förbrukat material
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete
<i>Balansräkningen</i>	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (skuld)	Uppdragsutgifter för återstående arbete, material och annat

När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?

6.25. 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

När och hur redovisas offentliga stöd?

- 6.26. Ett företag ska redovisa offentliga stöd som intäkt om inte stödet ska
- minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.11, eller
 - redovisas som skuld enligt punkt 17.4.

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

- 6.27. Villkoren i punkt 6.4 första stycket är uppfyllda om beslut om offentligt stöd har fattats senast på balansdagen. Stöd som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår får redovisas som intäkt det räkenskapsåret även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.

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

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

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

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

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

När redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst

- 6.30. Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.4 första stycket övergår enligt följande:

Försäljning av	Väsentliga risker och förmåner övergår
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggningstillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas

övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggningstillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

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

Kapitel 7 – Rörelsekostnader

Tillämpning

- 7.1. Kapitlet behandlar inte
- kostnad för tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris (se kapitel 6),
 - avskrivningar (se kapitel 10),
 - nedskrivningar av anläggningstillgångar (se kapitel 10 och 11),
 - utgifter som ska aktiveras (se kapitel 10 och 12),
 - kostnad för sålda varor (se kapitel 12),
 - kostnad för kundförluster (se kapitel 13), eller
 - kostnad för avsättningar (se kapitel 16).

Grundläggande bestämmelser

Vad är en utgift?

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

Företaget ska redovisa varje transaktion för sig om inte något annat följer av punkt 2.6.

Hur stor är utgiften?

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

När blir utgiften en kostnad?

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

Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 hör till det

räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret.

- 7.5. En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt.
- 7.6. En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övrig prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkterna 7.7 och 7.8 samt 7.10.
- 7.7. En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår den avser ska redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser.
- 7.8. En utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt.

Återkommande utgifter – Förenklingsregel

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

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

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

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

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

Utgift för	Kostnaden redovisas
reklamannons	när annonsen publiceras
service	när tjänsten utförs
utbildning	när utbildningen genomförs
konsultarvode	när tjänsten utförs
revisionsarvode	det räkenskapsår revisionen avser
löpande redovisningstjänster	det räkenskapsår redovisningen avser
redovisningstjänster avseende en årsredovisning	det räkenskapsår årsredovisningen avser
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över den avtalade perioden

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

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

Utgift för	Kostnaden redovisas
lön	när arbetsprestationen utförs
lagstadgade och avtalade arbetsgivaravgifter samt särskild löneskatt på förvärsinkomster	när lönekostnaden, som arbetsgivaravgifterna och den särskilda löneskatten baseras på, redovisas
bonus, provision eller gratifikation	det räkenskapsår bonusen, provisionen eller gratifikationen avser
premier på individuell pensionsförsäkring som skattemässigt är så kallad p-försäkring	när pensionspremien betalas
preliminära premier på pensionsförsäkring som skattemässigt är så kallad p- försäkring där avräkning baseras på utbetald lön	när lönekostnaden redovisas
särskild löneskatt på pensionskostnader	när pensionskostnaden redovisas

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

- 7.12. Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde.

Väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.4 första stycket övergår enligt följande:

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

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

- 7.13. 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.

Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.

Tillämpning

- 8.1. Kapitlet behandlar inte
- a) resultat vid försäljning av lageraktier (se kapitel 6),
 - b) valutakursdifferenser på långfristiga fordringar, kortfristiga placeringar, kassa och bank samt skulder i utländsk valuta (se kapitel 11, 14 och 17),
 - c) ackordsförlust från beviljat ackord på finansiella fordringar och ackordsvinst från erhållet ackord på finansiella skulder (se kapitel 11 och 17),

- d) nedskrivning och återföring av nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar (se kapitel 11 och 20),
- e) nedskrivning och återföring av nedskrivning av kortfristiga placeringar (se kapitel 14), eller
- f) vinstutdelning från dotterföretag och intresseföretag (se kapitel 20). (BFNAR 2009:3)

Grundläggande bestämmelser

- 8.2. En finansiell inkomst respektive en finansiell intäkt ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 6.2–6.4.
- 8.3. En finansiell utgift respektive en finansiell kostnad ska bestämmas enligt reglerna i punkterna 7.2–7.4.

Realisationsresultat

- 8.4. Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen.

Insatsemission

- 8.4.A. Erhållen insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2009:3)

Vinstutdelning

- 8.5. 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. (BFNAR 2009:3)

Ränteintäkter och räntekostnader

- 8.6. Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser.
- 8.7. Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad.

Extraordinära poster

3 kap. 13 § första stycket ÅRL

Intäkter och kostnader i annan verksamhet än företagets normala verksamhet skall redovisas som extraordinära intäkter och kostnader.

--- Lag (2006:871).

Avsnitt V – Balansräkning

Kapitel 9 – Tillgångar

Grundläggande bestämmelser

Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?

9.1. Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger.

Företaget ska också redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet (se punkt 10.6) samt redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång.

När ska en tillgång redovisas?

9.2. En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Risker och förmåner enligt första stycket övergår enligt följande:

	Väsentliga risker och förmåner övergår
Tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas
Tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
Tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
Installationen av varan utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation
Tillgångar som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
Tillgångar som levereras genom delleveranser om <ul style="list-style-type: none"> 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

	Väsentliga risker och förmåner övergår
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.

När ska en tillgång inte längre redovisas?

- 9.3. En tillgång ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått (se tabellen i punkt 9.2).

Har en tillgång utrangerats (se punkt 7.13) ska den inte heller redovisas.

En leasegivare ska redovisa uthyrda tillgångar även om risker och förmåner övergått till leasetagaren.

När är en tillgång en anläggningstillgång respektive omsättningstillgång?

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).

- 9.4. 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.

- 9.5. Beslutar företaget att avyttra eller utränga en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras.

En finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska omklassificeras till omsättningstillgång.

- 9.6. 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.

Tillgångens redovisade värde

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, 14 e eller 14 f §.

--- Lag (2010:1515).

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

Likvidtransaktion

- 9.7. 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.
- 9.8. 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.

Förvärv med försäkringsersättning

- 9.9. Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i punkterna 9.7 och 9.8 samt 2.7 och 2.8.

Förvärv genom testamente eller gåva

- 9.10. Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Förvärv med offentliga stöd

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

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

- 9.12. Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Grundläggande bestämmelser

En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar?

- 10.1. Delar av en enhet utgör tillsammans *en* anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärfvas för att användas som en enhet utgör *en* anläggningstillgång.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

- 10.2. 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.

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar**4 kap. 2 § ÅRL**

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

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

- 10.3. 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.

Vilka materiella anläggningstillgångar får redovisas som kostnad?

- 10.4. En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om anskaffningsvärdet beräknat enligt punkterna 10.8–10.10 understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för mervärdesskatt som inte ska dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen (1994:200). (BFNAR 2009:3)
- 10.5. En materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om den kan antas ha en nyttjandeperiod på högst tre år.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- 10.6. Förbättringsutgifter på annans fastighet ska redovisas som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsutgifter på annans fastighet, om nyttjanderättshavaren bekostat utgifterna och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde**4 kap. 12 § ÅRL**

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammanlagda 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).

- 10.7. 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.

Anskaffningsvärde för immateriella och materiella anläggningstillgångar

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

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

--- Lag (2010:1515).

- 10.8. Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell och materiell anläggningstillgång, kan vara utgifter för
- a) frakt,
 - b) tull och import,
 - c) lagfart,
 - d) installation, och
 - e) konsulttjänster.

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

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet. (BFNAR 2009:3)

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

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

4 kap. 3 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a, 14 e eller 14 f §.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska en upplysning om detta lämnas i en not.

--- Lag (2010:1515).

- 10.10. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska inräknas
- a) inköpspriset för material,
 - b) utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka tillgången, och
 - c) sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 10.8.
- 10.11. 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.
- 10.12. De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen.

Tillkommande utgifter för immateriella och materiella anläggningstillgångar

4 kap. 3 § femte stycket ÅRL

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Lag (2010:1515).

Byggnader och mark

- 10.13. Utgifter för tillbyggnad ska tas upp som tillgång.
- 10.14. Utgifter för ombyggnad ska tas upp som tillgång till den del de kan antas höja värdet på fastigheten. Utgifter som får dras av direkt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) får även kostnadsföras i redovisningen.

Övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar

- 10.15. 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.

Avskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Gemensamma bestämmelser

4 kap. 4 § ÅRL

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2004:1173).

10.16. Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången.

Nyttjandeperioden får bestämmas i enlighet med punkterna 10.23, 10.24, 10.26 och 10.27.

10.17. Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig.

10.18. Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör *en* anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt om inte annat följer av andra eller tredje styckena.

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

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

10.19. 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.

10.20. Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde.

10.21. Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor.

Avskrivning får även göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet. Denna metod ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Det fastställda restvärdet ska motsvara vad företaget förväntas få

för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå.

Andra stycket får inte tillämpas vid avskrivning av byggnader eller om företaget tillämpar punkt 10.23, 10.24 eller 10.26.

- 10.22. Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

- 10.23. Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar får bestämmas till fem år.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

- 10.24. Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken, samt
 - b) 20 år för annan förbättring.

Byggnader och mark

- 10.25. Mark får inte skrivas av.
- 10.26. Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till
- a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
 - b) 20 år för övriga markanläggningar.
- 10.27. Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningssavdrag för byggnader.
- 10.28. Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.

Nedskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

4 kap. 5 § första och fjärde styckena ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

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

Gemensamma bestämmelser

- 10.29. Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig.
- 10.30. 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

- 10.31. Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs.
- 10.32. 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.
- 10.33. Vid nedskrivning 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.

Byggnader och mark

- 10.34. 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.

Återföring av en nedskrivning

4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL

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

- 10.35. En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar.
- 10.36. En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

4 kap. 6 § första och tredje styckena ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2004:1173).

10.37. Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

10.38. Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet.

Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

Tillämpning

11.1. Kapitlet behandlar inte

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

Grundläggande bestämmelser

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

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

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

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

Vad får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

11.4. Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

En eller flera finansiella anläggningstillgångar?

- 11.5. En värdepappersportfölj är *en* finansiell anläggningstillgång även om förändringar inom portföljen görs under året.

*Värdering***Ingen värdering till verkligt värde**

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, 14 e eller 14 f §.

--- Lag (2010:1515).

- 11.6. Ett företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Långfristiga fordringar i utländsk valuta

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).

- 11.7. 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.

Anskaffningsvärde och redovisat värde för finansiella anläggningstillgångar

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

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

--- Lag (2010:1515).

- 11.8. Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång är
- a) courtage,
 - b) omsättningsavgift, och
 - c) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgift är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

- 11.9. 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.
- 11.9.A. Erhållen insatsemission ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemission. (BFNAR 2009:3)
- 11.10. Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får tillskottet redovisas på balansdagen.
- När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas.
- 11.11. Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.
- 11.12. Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.
- 11.13. Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

4 kap. 5 § första och andra styckena ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?

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

- 11.16. Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en sådan kapitalförsäkring som anges i punkt 11.3 jämföras med försäkringens återköpsvärde på balansdagen.

När ska nedskrivning ske?

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

- 11.18. En finansiell anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust.
- 11.19. En finansiell anläggningstillgång med ett garanterat inlösenvärde, som företaget avser behålla till förfall, behöver endast skrivas ned om det redovisade värdet minskat med eventuell kvarvarande överkurs enligt punkt 11.13 överstiger det garanterade värdet.

Återföring av en nedskrivning

4 kap. 5 § tredje och fjärde styckena ÅRL

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

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

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

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2004:1173).

- 11.21. Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Kapitel 12 – Varulager

Tillämpning

- 12.1. 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.
- 12.2. Kapitlet behandlar inte
- a) pågående arbete för annans räkning (se kapitel 6), eller
 - b) lager av värdepapper och andra finansiella instrument (se kapitel 14).

Grundläggande bestämmelser

Post för post eller kollektiv värdering

- 12.3. Kollektiv värdering får endast användas
- a) för homogena varugrupper, eller
 - b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen.

Lägsta värdets princip

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

--- Lag (2004:1173).

- 12.4. Bestämmelsen om lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) innebär att företaget ska
- a) beräkna anskaffningsvärdet enligt punkterna 12.7–12.12, och
 - b) bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp.

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

- 12.5. Varulagret får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger.

Detta gäller inte sådant lager som undantas enligt 17 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

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).

- 12.6. Värdet av råvaror och förnödenheter, som enligt 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet.

Anskaffningsvärde för varulager

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 (2004:1173).

4 kap. 11 § första stycket ÅRL

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas. --- Lag (2006:871).

Förvärvade varor

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. --- Lag (2010:1515).

- 12.7. Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång och som enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor, är bl.a. utgifter för
- a) frakt,
 - b) importavgifter, och
 - c) tull.

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

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

- 12.8. I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset exklusive mervärdesskatt med avdrag för antingen det pålägg som används i priskalkylen eller bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen.

Egentillverkade varor

4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

--- Lag (2010:1515).

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

- 12.10. Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor, trots det som anges i 4 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Första stycket gäller inte djur i jordbruk och renskötsel som värderas enligt 17 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229). (BFNAR 2011:1)

- 12.11. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in
- ränteutgifter,
 - lagerhållningskostnader,
 - administrationsomkostnader,
 - försäljningsomkostnader, eller
 - forsknings- och utvecklingskostnader.

- 12.12. Räkenskapsårets utgifter för egentillverkade varor ska redovisas som kostnader i följande poster:

- Råvaror och förnödenheter.
- Övriga externa kostnader.
- 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.

Nettoförsäljningsvärde

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 (2004:1173).

- 12.13. Med försäljningsvärde 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.
- 12.14. Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.
- 12.15. Sådana särskilda skäl som enligt 4 kap. 9 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror och halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl.
- 12.16. Är nettoförsäljningsvärdet negativt till följd av ett åtagande ska varan redovisas till noll kronor och det negativa beloppet redovisas som en kortfristig skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.
- 12.17. Kostnad för kasserade varor ska redovisas i den period varorna kasseras.

Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar

Tillämpning

- 13.1. Kapitlet behandlar inte upparbetade men ej fakturerade intäkter från tjänste- och entreprenaduppdrag (se kapitel 6).

Kapitlet behandlar inte heller värdering av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (se kapitel 6 och 7).

Grundläggande bestämmelser

Vad är kortfristiga fordringar?

- 13.2. Fordringar som normalt förfaller till betalning inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga.

Vad får inte redovisas som kortfristig fordran?

- 13.3. Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran).

Värdering

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 10 §, 12 §, 13 a §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §,

tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.
--- Lag (2004:1173).

- 13.4. En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta.

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta

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).

- 13.5. Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen.

Belånade kundfordringar

- 13.6. Kundfordringar som företaget belånat ska värderas enligt punkt 13.4 och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar.

Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Tillämpning

- 14.1. Kapitlet behandlar inte andelar i koncernföretag (se kapitel 20).

Grundläggande bestämmelser

Vad är en kortfristig placering?

- 14.2. En placering 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.

En eller flera kortfristiga placeringar?

- 14.3. En värdepappersportfölj är *en* kortfristig placering även om förändringar inom portföljen görs under året.

Egna aktier²

4 kap. 14 § första stycket ÅRL

Egna aktier får inte tas upp som tillgång.
--- Lag (2001:934).

² Företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551).

Värdering

4 kap. 9 § första stycket ÅRL

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

--- Lag (2004:1173).

Ingen värdering till verkligt värde

- 14.4. Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

Lägsta värdets princip

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

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta

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

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

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 (2004:1173).

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

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

--- Lag (2010:1515).

- 14.7. Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är
- a) courtage,
 - b) omsättningsavgift, och
 - c) andra liknande utgifter.

Förvaltningsavgifter är inte en sådan utgift som avses i första stycket.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

- 14.8. Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.
- 14.9. Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Nettoförsäljningsvärde

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 (2004:1173).

- 14.10. Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader.
- 14.11. Nettoförsäljningsvärdet för kortfristiga placeringar som saknar noterad kurs ska beräknas enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång.

Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver

Eget kapital

4 kap. 7 § ÅRL

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,
2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökat med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar. Lag (2005:918).

- 15.1. Ett aktiebolag som enligt 4 kap. 7 § första stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) tar uppskrivningsfonden i anspråk för täckning av förlust ska redovisa detta när behörigt organ har fattat beslut om sådan förlusttäckning.

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § eller vid avyttring eller uträngering av tillgången skall uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av uppskrivningsfonden som svarar mot tillgången.

Minskningen av uppskrivningsfonden i fall som avses i första stycket får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av uppskrivningsfonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

5 kap. 14 § första stycket ÅRL

Ett aktiebolags eget kapital skall delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall tas upp aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond och kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.
--- Lag (2005:556).

5 kap. 14 § andra stycket andra och tredje meningarna ÅRL

---Vid förvärv av egna aktier skall fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier skall fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

--- Lag (2005:556).

Överkursfonden

3 kap. 5 a § ÅRL

I ett aktiebolag skall den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under överkursfonden. Lag (2005:556).

Aktieägartillskott

När och hur ska ett aktieägartillskott redovisas?

- 15.2. Ett erhållet aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat när utfästelsen erhålls. Om utfästelsen erhålls efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får tillskottet i stället redovisas på balansdagen.
- 15.3. När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas.

Utdelning

När ska utdelning redovisas?

- 15.4. Utdelning ska redovisas som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas.

Kapitel 16 – Avsättningar

Tillämpning

- 16.1. Kapitlet behandlar inte framtida förluster vid redovisning av
- a) varulager (se kapitel 12), eller
 - b) tjänste- och entreprenaduppdrag (se kapitel 6).

Grundläggande bestämmelser

När ska ett företag redovisa en avsättning?

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).

- 16.2. Ett företag ska redovisa en avsättning om
- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
 - b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och
 - c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Vad får inte redovisas som en avsättning?

- 16.3. En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten.
- 16.4. En avsättning får inte göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgång, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (uppskjuten skatt).
- 16.5. En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta.

Vilka avsättningar behöver inte redovisas?

- 16.6. Företaget behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och tio procent av det egna kapitalet vid årets ingång.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Värdering

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

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

En välgrundad uppskattning enligt första stycket innebär normalt följande:

Åtagande	En välgrundad uppskattning innebär	En välgrundad uppskattning får alternativt anses innebära
<i>Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
<i>Garantiåtagande</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen beräknas enligt inkomstskattelagen (1999:1229)
<i>Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor</i>	att avsättningen ska beräknas som det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde	
<i>Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.8 och 16.9</i>	att avsättningen ska beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler	

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

16.9. Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod.

Nuvärdeberäkning

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

Andra avsättningar än pensionsåtaganden får, men behöver inte,

nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat inom tio år efter balansdagen. Väljer företaget att nuvärdeberäkna en sådan avsättning ska alla avsättningar nuvärdeberäknas.

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

- 16.11. Vid nuvärdeberäkning enligt punkt 16.10 ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal.

Företaget får vid nuvärdeberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

Förändringar i avsättningar

- 16.12. En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Är något villkor i punkt 16.2 a–c inte uppfyllt ska avsättningen återföras om inte annat följer av punkt 16.18.

- 16.13. Värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet.

Första stycket gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

- 16.14. En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.10 ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Särskilt om pensioner

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

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

- 16.16. Särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och

med aktuell skattesats. Företaget ska även göra en avsättning om skyldigheten att betala särskild löneskatt inträder först i samband med att pensionen betalas ut. Avsättningen redovisas i posten Övriga avsättningar, om inte annat framgår av punkt 16.17.

- 16.17. Omfattar ett pensionsåtagande enligt punkt 16.15 första stycket både pension och särskild löneskatt får summan redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.
- 16.18. Företaget får endast återföra en avsättning enligt punkt 16.12 om återföringen inte står i strid med 7 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Kapitel 17 – Skulder

Tillämpning

- 17.1. Kapitlet behandlar inte
- a) förskott från kunder (se punkt 6.14),
 - b) pågående arbete för annans räkning (se punkt 6.23), eller
 - c) fakturerad men ej upparbetad intäkt (se punkt 6.20).

Kapitlet behandlar inte heller värdering av upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (se kapitel 6 och 7) med undantag för ospecificerad skuld till leverantörer samt semesterlöneskuld (se punkterna 17.9 och 17.10).

Grundläggande bestämmelser

Vilka skulder ska ett företag redovisa?

- 17.2. Ett företag ska redovisa en skuld om
- a) företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
 - b) det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet.
- 17.3. En skuld som är tvistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas.

Offentliga stöd

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

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

När är en skuld långfristig respektive kortfristig?

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

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

Värdering

- 17.6. En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet.
- 17.7. Skulder får inte nuvärdeberäknas.

Skulder i utländsk valuta

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).

- 17.8. En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen.

Ospecificerad skuld till leverantörer

- 17.9. Skulder till leverantörer som företaget inte fått faktura på får redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter om var och en av de enskilda skulderna är
- a) av oväsentlig betydelse för företaget, och
 - b) svår att specificera och värdera.

Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering.

Semesterlöneskuld

- 17.10. Ett företag ska redovisa de anställdas intjänade men inte uttagna semesterdagar som semesterlöneskuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lagstadgade arbetsgivaravgifter ska ingå i semesterlöneskulden men däremot inte avgifter enligt avtal.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd.

Kapitel 18 – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Grundläggande bestämmelser

3 kap. 1 § andra meningen ÅRL

---Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen. Lag (1999:1112).

Ställda säkerheter

5 kap. 11 § första och tredje styckena ÅRL

För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska, om säkerhet har ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om deras art och form.

För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 4 § femte stycket ska, i stället för vad som föreskrivs i första stycket, anges omfattningen av ställda säkerheter för den sammanslagna posten med uppgift om deras art och form. Lag (2010:1515).

- 18.1. Den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) beträffande omfattningen av respektive ställd säkerhet är tillgångens redovisade värde. För respektive slag av inteckning ska upplysning i stället lämnas om inteckningens belopp.

Ansvarsförbindelser

När ska ett företag redovisa en ansvarsförbindelse?

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

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

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

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

Värdering av ansvarsförbindelser

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

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

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

- 18.5. Ansvarsförbindelser får inte nuvärdeberäknas.
- 18.6. Ett företag ska även lämna upplysning om sådana ansvarsförbindelser som inte kan bestämmas till ett belopp. Upplysningen ska avse ansvarsförbindelsens art och form.

Avsnitt VI – Tilläggsupplysningar

Kapitel 19 – Tilläggsupplysningar

Redovisningsprinciper

5 kap. 2 § ÅRL

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder skall anges.

För poster i årsredovisningen som avser tillgångar, avsättningar eller skulder i annan valuta än redovisningsvalutan skall det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan. Lag (2000:34).

- 19.1. De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta
- uppgift om att företaget tillämpar årsredovisningslagen och detta allmänna råd, samt
 - upplysningar enligt punkterna 19.2 och 19.3. (BFNAR 2009:3)

3 kap. 5 § andra–fjärde styckena ÅRL

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

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelser från vad som föreskrivs i andra stycket göras. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna anges i en not.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2006:871).

Avskrivning

5 kap. 3 § andra, tredje och femte styckena ÅRL

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.

Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl ska en upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek.

För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om anläggningstillgångarnas poster i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2010:1515).

4 kap. 4 § andra stycket ÅRL

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

--- Lag ((2004:1173).

- 19.2. De upplysningar om grunderna för avskrivning av anläggningstillgångar som företaget ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningstid för varje post.

Ett företag som fördelar avskrivningen på annat sätt än linjärt ska lämna upplysning om hur avskrivningen fördelas.

Ett företag som skriver av en tillgång till restvärdet (se punkt 10.21 andra stycket) ska lämna upplysning om det.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

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

Upplysningar till resultaträkningen

3 kap. 11 § ÅRL

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

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

- 19.4. har upphävts. (BFNAR 2011:1)

Personalkostnader

Medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

5 kap. 18 § ÅRL

Uppgift skall lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om företaget har anställda i flera länder, skall medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges. Lag (1999:1112).

- 19.5. Medelantalet anställda enligt 5 kap. 18 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11).
- 19.6. Den uppgift om könsfördelning som ska lämnas enligt 5 kap. 18 § årsredovisningslagen (1995:1554) får baseras på förhållandet på balansdagen.
- 19.7. När företaget lämnar uppgifter enligt 5 kap. 18 § andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.
- 19.8. har upphävts. (BFNAR 2011:1)
- 19.9. har upphävts. (BFNAR 2011:1)
- 19.10. har upphävts. (BFNAR 2011:1)
- 19.11. har upphävts. (BFNAR 2011:1)

Könsfördelning i styrelse och ledning – företag med fler än 10 anställda

5 kap. 18 b § ÅRL

Uppgift skall lämnas om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare skall redovisas var för sig. Uppgifterna skall avse förhållandena på balansdagen.

Det som sägs i första stycket gäller inte företag i vilka medelantalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till högst tio. Lag (2006:871).

- 19.12. Med andra personer i företagets ledning enligt 5 kap. 18 b § årsredovisningslagen (1995:1554) avses personer i företagets ledningsgrupp.
- 19.13. En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när uppgift om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 18 b § årsredovisningslagen (1995:1554).

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inklusive pensionskostnader

5 kap. 19 § ÅRL

Av räkenskapsårets personalkostnader skall följande belopp anges särskilt:

1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader. Lag (1999:1112).

- 19.14. Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 19 § 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret, och
 - b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar.
- 19.15. Med sociala kostnader enligt 5 kap. 19 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
- a) årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
 - b) årets sociala avgifter till följd av avtal,
 - c) årets skatter på pensionspremier och pensionsmedel, samt
 - d) pensionskostnader.
- 19.16. har upphävts. (BFNAR 2011:1)
- 19.17. har upphävts. (BFNAR 2011:1)
- 19.18. har upphävts. (BFNAR 2011:1)
- 19.19. har upphävts. (BFNAR 2011:1)
- 19.20. har upphävts. (BFNAR 2011:1)
- 19.21. har upphävts. (BFNAR 2011:1)

Upplýsingar till balansräkningen

Anläggningstillgångar

5 kap. 3 § första stycket 1–6 och femte stycket ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavskrivet uppskrivningsbelopp,

För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om anläggningstillgångarnas poster i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2010:1515).

- 19.22. Upplýsningen om tillgångarnas anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestå av uppgift om tillgångarnas ingående och utgående anskaffningsvärden.

- 19.23. Har tillgångar anskaffats med offentligt stöd ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Uppgift ska lämnas om stödets storlek.

Immateriella och materiella anläggningstillgångar

4 kap. 6 § andra stycket ÅRL

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

--- Lag (2004:1173).

Finansiella anläggningstillgångar

5 kap. 4 b § tredje stycket ÅRL

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 14 a–14 c §§ får värderas till verkligt värde och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet skall upplysningar lämnas om

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och
2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ner och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas. Lag (2007:132).

5 kap. 4 c § ÅRL

Föreskrifterna i 4 a § och 4 b § skall även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § skall anses som derivatinstrument. Lag (2003:774).

Omsättningstillgångar

Pågående arbete för annans räkning

- 19.24. Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln (se punkterna 6.21 och 6.22) ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana pågående uppdrag lämna upplysning om
- a) aktiverade nedlagda utgifter, och
 - b) fakturerat belopp.

Upplysning enligt första stycket ska lämnas till tillgångsposten Pågående arbete för annans räkning, om aktiverade nedlagda utgifter är större än fakturerat belopp.

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) lämnas upplysningen till posten Varulager m.m. (BFNAR 2011:1)

Fordringar

5 kap. 10 § första och tredje styckena ÅRL

För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2010:1515).

5 kap. 12 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag, skall upplysning lämnas om detta. Detsamma gäller om företaget har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämföras suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämföras vice verkställande direktör.

Uppgift skall lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser samt beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

Andra stycket tillämpas också, om ett aktieföretag har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktieföretagslagen (2005:551). Lag (2005:918).

Eget kapital

5 kap. 5 § ÅRL

Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden eller fonden för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, skall uppgift lämnas om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret, och
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts. Lag (2003:774).

5 kap. 14 § andra stycket första meningen ÅRL

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras.---
--- Lag (2005:556).

5 kap. 14 § tredje stycket ÅRL

Vid aktiekapitalet skall antalet aktier anges. Består aktiekapitalet av aktier av olika slag, skall motsvarande uppgift lämnas för varje aktieslag. Lag (2005:556).

Skulder

5 kap. 10 § andra och tredje styckena ÅRL

För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen samt den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

För mindre företag som slår samman poster enligt 3 kap. 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2010:1515).

5 kap. 13 § ÅRL

Om företaget har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning, skall för varje lån eller liknande rättighet anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis skall utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges. Lag (1999:1112).

Pågående arbete för annans räkning

- 19.25. Ett företag som redovisar ett tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln (se punkterna 6.21 och 6.22) ska, i det fall någon resultatavräkning inte redovisats, för sådana pågående uppdrag lämna upplysning om
- a) aktiverade nedlagda utgifter, och
 - b) fakturerat belopp.

Upplysning enligt första stycket ska lämnas till skuldposten Pågående arbete för annans räkning, om aktiverade nedlagda utgifter är mindre än fakturerat belopp.

Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket årsredovisningslagen (1995:1554) lämnas upplysningen till posten Kortfristiga skulder. (BFNAR 2011:1)

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

5 kap. 12 § ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag, skall upplysning lämnas om detta. Detsamma gäller om företaget har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Uppgift skall lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser samt beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

Andra stycket tillämpas också, om ett aktiebolag har lämnat lån till eller ställt säkerhet till

förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551). Lag (2005:918).

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

5 kap. 11 a § första stycket 1 ÅRL

Om företaget har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och riskerna eller fördelarna med arrangemangen är betydande ska, när uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att bedöma företagets ställning, uppgift lämnas om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och

--- Lag (2009:34).

- 19.26. Sådan uppgift som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 11a § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska ange
- vilket slags arrangemang det är fråga om, och
 - de kommersiella skäl som företaget har för att ägna sig åt arrangemanget.
- (BFNAR 2009:3)

Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag

Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag

Grundläggande bestämmelser

Vad är en koncern?

1 kap. 4 § ÅRL

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

- innehär mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
- 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,
- 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
- 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

- innehär mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
- 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
- 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).

Vad är ett intresseföretag?

1 kap. 5 § ÅRL

Om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till företaget.

Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, skall det anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen. Lag (1999:1112).

Gemensamma regler för bestämning av koncernföretag och intresseföretag

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).

Vilka moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning?

7 kap. 3 § ÅRL

Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning. Lag (2009:34).

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

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

20.2. Andelar i intresseföretag är anläggningstillgångar.

Anskaffningsvärde och redovisat värde

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

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

--- Lag (2010:1515).

20.3. Vinst som delas ut av koncernföretag och intresseföretag och som kan hänföras till vinster intjänade före förvärvet ska minska anskaffningsvärdet för andelarna.

- 20.4. Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag och intresseföretag ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges, får tillskottet redovisas på balansdagen.

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

- 20.5. Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företags 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.

Nedskrivning

4 kap. 5 § första, andra och fjärde styckena ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

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

- 20.6. Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning.
- 20.7. Är värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än 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.

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

Återföring av nedskrivning

4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL

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

- 20.9. 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.

Lägsta värdets princip

4 kap. 9 § första och tredje styckena ÅRL

Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 10 §, 12 §, 13 a §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §, 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 (2004:1173).

- 20.10. Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag som är omsättningstillgång beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.

Uppskrivning

4 kap. 6 § första stycket ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

--- Lag (2004:1173).

- 20.11. Företag som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det.

När sker redovisning i resultaträkningen?

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

Ett moderföretag, som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när

andelsägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (BFNAR 2009:3)

- 20.13. Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

Förvaltningsberättelsen

5 kap. 26 § ÅRL

Ett företag som är dotterföretag skall lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag. Uppgift skall också lämnas om var det går att få tillgång till utländska moderföretags koncernredovisningar. Lag (1999:1112).

- 20.14. Ett dotterföretag ska i förvaltningsberättelsen alltid lämna uppgift om moderföretagets namn, säte och organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer.

Tilläggsupplysningar

Tilläggsupplysningar till resultaträkningen

5 kap. 7 § första stycket ÅRL

Moderföretag och dotterföretag skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.
--- Lag (1999:1112).

- 20.15. Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag.
- 20.16. Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång.
- 20.17. Upplysning ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag.

Tilläggsupplysningar till balansräkningen

5 kap. 8 § ÅRL

Om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag, skall det lämna uppgift om:

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,
3. företags kapitalandel i det andra företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, och
4. antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företags balansräkning.

Första stycket gäller också om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst tjugo procent i ett annat företag.

Ett företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag skall ange detta företags

namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om det redovisningsskyldiga företags rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, skall även rösträttsandelen anges. Lag (1999:1112).

5 kap. 9 § ÅRL

En uppgift enligt 8 § får utelämnas, om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild i 2 kap. 3 §.

Under förutsättning att tillstånd ges av Bolagsverket, får uppgift enligt 8 § också utelämnas, om den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 8 § angivna företagen.

Om en uppgift har utelämnats enligt första eller andra stycket, skall upplysning lämnas om detta.

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. företaget äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företags eget kapital och det företaget inte offentliggör sin balansräkning, eller
2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2004:244).

- 20.18. Med ringa betydelse enligt 5 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses endast uppgift om vilande koncernföretag eller intresseföretag. Uppgift ska dock lämnas om det sammanlagda redovisade värdet på andelarna i dessa företag.

5 kap. 7 § andra stycket ÅRL

Moderföretag som med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning, skall lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen. Lag (1999:1112).

- 20.19. Med internvinst enligt 5 kap. 7 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses hela den vinst som ett koncernföretag har fått vid en överlåtelse av en tillgång inom koncernen, om tillgången därefter inte har
- a) överlåtits till en köpare utanför koncernen,
 - b) förbrukats, eller
 - c) skrivits ned i värde hos det förvärvande företaget.

5 kap. 12 § första och andra styckena ÅRL

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag, skall upplysning lämnas om detta. Detsamma gäller om företaget har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Uppgift skall lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser samt beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

--- Lag (2005:918).

5 kap. 11 § andra stycket ÅRL

Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, ska en särskild upplysning lämnas om detta.

--- Lag (2010:1515).

Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

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

Tillämpning

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

Korrigeringar i ingående balans

Tillgångar, skulder och avsättningar som inte får redovisas

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

Tillgång/Skuld/Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Materiell anläggningstillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Skuld till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing	Skuldens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Uppskjuten skattefordran	Tillgångens ingående redovisade värde	Balanserat resultat
Uppskjuten skatteskuld till följd av att en anläggningstillgång tidigare har skrivits upp	Avsättningens ingående redovisade värde	Uppskrivningsfond
Uppskjuten skatteskuld i andra fall än ovan	Avsättningens ingående redovisade värde	Balanserat resultat

Tillgångar, skulder och avsättningar som tidigare inte har redovisats

- 21.3. Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret inte har redovisat en tillgång, skuld eller avsättning som skulle ha redovisats enligt detta allmänna råd, ska redovisa följande korrigering mot ingående eget kapital.

Tillgång/Skuld/Avsättning	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Finansiell anläggningstillgång	Tillgångens värde beräknat enligt kapitel 11	Balanserat resultat
Åtagande	Avsättningens värde beräknat enligt kapitel 16	Balanserat resultat

(BFNAR 2009:3)

Uppskrivna tillgångar samt värdering till verkligt värde

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

Tillgång/Skuld	Korrigeringsbelopp	Post i ingående eget kapital
Andra uppskrivna anläggningstillgångar än byggnad och mark	Kvarvarande uppskrivning	Uppskrivningsfond, till den del den avser den uppskrivna tillgången Balanserat resultat, till den del uppskrivningsfonden inte täcker korrigeringen för kvarvarande uppskrivning
Finansiella instrument värderade till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554)	Skillnaden mellan verkligt värde och värde enligt kapitel 11, 14 respektive 17	Balanserat resultat eller i förekommande fall Fond för verkligt värde

Ingen korrigering i ingående balans

- 21.5. Ett företag, som i den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret har tillgångar värderade enligt nedan, ska inte redovisa några korrigeringar.
- Egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärden inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 10.11 a–f.
 - Byggnad och mark som tidigare har skrivits upp.

- c) Varulager med anskaffningsvärden som inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkterna 12.10 och 12.11.

Anskaffningsvärdena respektive de uppskrivna värdena är även fortsättningsvis grund för värderingen av tillgångarna i första stycket. (BFNAR 2011:1)

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

Jämförelsetal

Balansräkning, resultaträkning och noter

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

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

--- Lag (2006:871).

- 21.7. Ett företag, som det närmast föregående räkenskapsåret har en uppställningsform för resultaträkningen och balansräkningen som stämmer överens med detta allmänna råd och som inte ska redovisa korrigering enligt punkterna 21.2–21.4, ska lämna jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.7 på sätt som anges i samma punkt.
- 21.8. Andra företag än de som omfattas av punkt 21.7 behöver inte räkna om jämförelsetalen enligt 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och punkt 3.7.

Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen.

Väljer företaget att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.7.

Flerårsöversikt

- 21.9. De uppgifter som ska lämnas i förvaltningsberättelsen enligt punkt 5.6 första stycket och som avser tidigare räkenskapsår behöver inte räknas om.

*Tilläggsupplysningar***Redovisningsprinciper**

- 21.10. Ett företag ska upplysa om att det allmänna rådet tillämpas första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.

Ett företag som lämnar årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska, utöver det som anges i första stycket, upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.

Upplysning om förändringar i eget kapital

- 21.11. Förändringar i ingående eget kapital till följd av korrigeringar enligt punkterna 21.2–21.4 ska anges med varje korrigering på egen rad i noten till eget kapital.

Detta allmänna råd får tillämpas på årsredovisningar som upprättas per den 31 december 2008 eller senare.

BFNAR 2009:3

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2009 men får tillämpas på räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2008.

BFNAR 2011:1

1. Detta allmänna råd tillämpas första gången för det räkenskapsår som avslutas närmast efter den 31 december 2010.
2. Den nya lydelsen av punkterna 12.10 och 21.5 tillämpas på årsredovisningar som avser räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2010 och endast på indirekta tillverkningskostnader som hänförs till produktionen av egentillverkade varor efter detta räkenskapsårs början.

B. Kommentarer

Avsnitt I – Tillämpning och principer

Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka företag får tillämpa detta allmänna råd?

(punkterna 1.1 och 1.2)

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

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

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

Ett aktiebolag som tillämpar det allmänna rådet benämns *företag*.

Tillämpning av detta allmänna råd

(punkterna 1.3–1.5)

Enligt 6 kap. 1 § första stycket 1 BFL ska ett aktiebolag avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. När ett mindre företag, som enligt punkt 1.1 får tillämpa det allmänna rådet, ska upprätta årsredovisning kan företaget välja att tillämpa det allmänna rådet.

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

Enligt punkt 1.4 ska ett företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet tillämpa det i sin helhet och utan avvikelse. Företaget ska därför inte tillämpa annan normgivning när det upprättar årsredovisning. 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 tilläggsupplysningar samt upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Genom att företaget lämnar upplysning att det allmänna rådet tillämpas (se punkt 19.1) får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som har tillämpats när årsredovisningen upprättades.

Har företaget övertagit ett annat bolag genom fusion ska Bokföringsnämndens normgivning om fusion tillämpas tillsammans med det allmänna rådet (se punkt 1.5).

Det allmänna rådet anger endast hur årsredovisningen ska upprättas varför även normgivning som rör t.ex. löpande bokföring och anläggningsregister ska tillämpas.

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

(punkt 1.6)

Är en fråga inte reglerad i det allmänna rådet ska företaget söka vägledning i följande ordning:

- Regler i det allmänna rådet som behandlar liknande frågor.
- Grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § första stycket ÅRL och det allmänna rådets grundläggande principer (se kapitel 2).

Regeln i punkt 1.6 innebär att företaget inte får tillämpa t.ex. andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden vid sidan av det allmänna rådet. Har ett företag t.ex. en fråga om redovisning av utgifter för hemsidor får företaget således inte tillämpa URA 39 Redovisning av utgifter för hemsidor eller regler i internationell normgivning. Företaget ska tillämpa punkt 10.3 om egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar eller reglerna om förvärvade immateriella anläggningstillgångar (punkterna 10.8, 10.15–10.23 och 10.29–10.33 m.fl.).

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

Kommentarer till Kapitel 2 – Grundläggande principer

(punkterna 2.1–2.11)

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

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

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. Punkt 2.2, som anger när ett företag ska avvika från fortlevnadsprincipen, är ett sådant exempel.

Fortlevnadsprincipen

Fortlevnadsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL innebär att företaget när det upprättar balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska förutsättas fortsätta sin verksamhet. Av detta följer t.ex. att en maskin värderas utifrån nyttjandeperioden.

Ett företag som har beslutat att avveckla verksamheten kan inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen. Företaget ska ta hänsyn till beslutet när balansräkningen och resultaträkningen upprättas (se punkt 2.2). 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.

Konsekvent tillämpning

Principen om konsekvent tillämpning i 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL innebär att samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska användas mellan räkenskapsåren. Att företaget använder samma metod för värdering, klassificering och indelning i olika poster är viktigt eftersom relativt lika förutsättningar annars kan ge olika resultat.

Ett företag får ändra princip för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet. Den nya metoden ska tillämpas framåt i tiden (se punkt 2.3). Det innebär att årets och kommande års resultat påverkas, men däremot görs inte någon justering av balanserat resultat.

Den nya metoden får endast tillämpas på nya transaktioner, med undantag av punkt 6.11.

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

I punkt 6.11 anges när och hur byte av metod får göras vid redovisning av tjänste- och entreprenaduppdrag. I dessa fall ska alla uppdrag av samma slag redovisas enligt samma metod, dvs. det är inte tillåtet att endast använda respektive huvudregel på nya uppdrag.

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

Ett annat exempel på byte av metod för värdering är när ett företag börjar beakta restvärde vid beräkning av avskrivningar (se punkt 10.21). Enligt punkt 2.3 ska den nya metoden endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att ett företag som inför restvärde vid beräkning av avskrivningar på en nyanskaffad lastbil inte ska ändra värderingen av företagets gamla lastbilar. Däremot ska restvärde beaktas vid beräkning av avskrivningar på alla nyanskaffade lastbilar. En omprövning av en avskrivningsplan för en anläggningstillgång innebär en ändrad bedömning och inte ett byte av metod för värdering. Den nya bedömningen tillämpas framåt i tiden.

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

Enligt punkt 16.10 får ett företag som tidigare inte har nuvärdeberäknat avsättningar byta till nuvärdeberäkning. Ett företag som har nuvärdeberäknat avsättningar får endast byta till att inte nuvärdeberäkna om det finns särskilda skäl. Om företaget väljer att nuvärdeberäkna avsättningarna ska samtliga avsättningar nuvärdeberäknas, eftersom en ny bedömning av avsättningsbehovet ska göras i samband med varje årsbokslut. En sådan bedömning är således inte en omräkning av tidigare gjorda transaktioner.

Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen innebär att vid osäkerhet ska företaget välja en lägre värdering av tillgångar och en högre värdering av skulder. Av 2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL framgår att värdering ska göras med rimlig försiktighet. Det anges särskilt att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen, att hänsyn ska tas till befarade förluster och att värdenedgångar ska beaktas utan hänsyn till årets resultat.

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

Periodiseringsprincipen

Periodiseringsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL innebär att intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning. Trots det behöver ett företag enligt punkt 2.4 inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor.

Vad som är en inkomst och hur stor den är framgår av punkterna 6.2 och 6.3. Vad som är en utgift och hur stor den är framgår av punkterna 7.2 och 7.3. Bedömningen om *en* inkomst eller *en* utgift uppgår till 5 000 kronor ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas. Att konstruera faktureringen med enda avsikt att understiga gränsvärdet för periodisering är inte förenligt med god

redovisningssed. Delas faktureringen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor ska delbeloppen summeras när 5 000-kronorsgränsen bedöms. Av förenklingsskäl finns i det allmänna rådet ytterligare regler när periodisering inte behöver göras, t.ex. punkterna 7.9 och 10.4. Även dessa är avvikelser från periodiseringsprincipen.

Individuell värdering

Principen om individuell värdering i 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL innebär att de olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig. Utgångspunkten i det allmänna rådet är således individuell värdering. Under vissa förutsättningar medger dock det allmänna rådet att kollektiv värdering får tillämpas (se t.ex. punkt 12.3 om kollektiv värdering av varulager och punkt 2.9 om schablonmässig värdering).

Bruttoredovisning och kvittningsförbud

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL får tillgångar inte kvittas mot avsättningar eller skulder samt intäkter inte kvittas mot kostnader. I det allmänna rådet finns dock ett antal undantag från denna princip. Undantagen är

- kvittning av fakturerade belopp mot nedlagda kostnader vid värdering av uppdrag till fast pris (se punkt 6.23),
- nettoredovisning av årets nedskrivningar och återföring av tidigare års nedskrivningar (se punkt 4.3),
- nettoredovisning av intäkter och kostnader i respektive post under rubriken Finansiella poster (se punkt 4.3), och
- nettoredovisning av intäkter och kostnader vid beräkning av realisationsvinst enligt punkt 6.30 och realisationsförlust enligt punkt 7.12.

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

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

Kontinuitetsprincipen

Kontinuitetsprincipen i 2 kap. 4 § första stycket 7 ÅRL innebär att ingående balans ska stämma överens med föregående års utgående balans.

Avvikelse från årsredovisningslagens grundläggande redovisningsprinciper

(punkterna 2.1–2.4)

Avvikelse från de grundläggande redovisningsprinciperna i ÅRL får enligt punkt 2.1 endast göras när det särskilt anges i det allmänna rådet. Detta anges t.ex. i följande punkter.

- Punkt 2.2 om fortlevnadsprincipen.
- Punkt 2.3 om konsekvent tillämpning.
- Punkt 2.4 om periodiseringsprincipen.
- Punkt 2.9 om schablonmässig värdering.
- Punkt 7.9 om återkommande utgifter.
- Punkt 10.4 om inventarier av mindre värde.
- Punkt 12.3 om kollektiv värdering.

I punkt 2.1 andra stycket anges att upplysningar om avvikelser från ÅRL:s grundläggande redovisningsprinciper inte behöver lämnas.

Punkterna 2.2–2.4 kommenteras under respektive princip.

Jämförelsetal vid ändrade principer för värdering

(punkt 2.5)

Ett företag som har ändrat princip för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet ska inte räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret. Företaget ska upplysa om sådana ändringar (se kommentarerna till punkterna 19.1–19.3).

En eller flera transaktioner

(punkt 2.6)

Varje transaktion ska normalt redovisas för sig.

En transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. Ett exempel är när service och underhåll ingår i försäljningspriset för en produkt och kan särskiljas. I ett sådant fall kan det bli aktuellt att redovisa både en intäkt och en skuld. Inkomsten från service och underhåll redovisas som intäkt under den eller de perioder som arbetet utförs (se exempel 6 c).

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

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

Byten

(punkterna 2.7 och 2.8)

Vid byte till en likartad vara eller tjänst ska inte någon inkomst eller utgift redovisas. Detta är ofta fallet med lagervaror som leverantörer utväxlar eller byter för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats, t.ex. olja eller mjölk. I dessa fall leder bytesaffären enbart till att en tillgång ersätts med en annan. Skatterettsligt är däremot även detta byte att betrakta som en avyttring och leder till beskattning.

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

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.

Schablonmässig värdering

(punkt 2.9)

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

- Det ska finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen.
- Schablonen ska användas konsekvent.
- Schablonen ska ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

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

Omräkning av gränsvärden när företaget har redovisningsvaluta i euro

(punkt 2.10)

Ett företag som har euro som redovisningsvaluta ska vid omräkning av gränsvärden använda den av Europeiska centralbanken fastställda växelkursen vid räkenskapsårets utgång. Omräkningsregeln tillämpas på gränsvärden i punkterna 2.4, 11.17, 16.6 och 20.7.

Händelser efter balansdagen

(punkt 2.11)

Ett företag ska när årsredovisningen avges beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. Av punkt 3.8 framgår att dagen för årsredovisningens undertecknande är densamma som den dag årsredovisningen avges.

Dessutom ska företaget i förvaltningsberättelsen upplysa om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut (se punkt 5.2) oavsett om de bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen eller inte. Vid redovisning av erhållet aktieägartillskott och lämnat aktieägartillskott får händelser efter balansdagen beaktas (se punkterna 15.2, 11.10 och 20.4).

Avsnitt II – Årsredovisningens utformning

Kommentarer till Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning

Årsredovisningens delar

(punkt 3.1)

Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och noter (tilläggsupplysningar). Hur de olika delarna med undantag för noterna (tilläggsupplysningarna) ska presenteras framgår av punkterna 3.2–3.5 och kapitel 4.

De tilläggsupplysningar som ska lämnas framgår i huvudsak av kapitel 19. Det allmänna rådet anger de minimikrav på tilläggsupplysningar som företaget ska lämna i årsredovisningen, men inget hindrar att företaget lämnar fler tilläggsupplysningar eller fler nyckeltal i förvaltningsberättelsens flerårsöversikt än vad som krävs.

Årsredovisningens presentation

(punkterna 3.2–3.5)

Enligt punkt 3.2 ska ett företag som upprättar sin årsredovisning enligt det allmänna rådet anses uppfylla de krav som ställs enligt 2 kap. 2 §, 3 § första stycket, 5 kap. 1 § och 6 kap. 1 § första stycket andra meningen ÅRL. Detta innebär att årsredovisningen bl.a. anses upprättad på ett överskådligt sätt, i enlighet med god

redovisningssed och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat varför några ytterligare upplysningar inte behöver lämnas.

Punkt 3.3 beskriver hur årsredovisningens olika delar ska upprättas.

Förvaltningsberättelsen ska upprättas enligt den uppställningsform och med de rubriker och underrubriker som anges i punkt 4.1.

Resultaträkningen och balansräkningen ska enligt punkt 3.3 upprättas enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i punkterna 4.3 eller 4.3A respektive punkterna 4.5 eller 4.5.A, trots det som anges i 3 kap. 3 § första stycket ÅRL. Regeln leder till att ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte kan använda en så kallad funktionsindeldad resultaträkning trots att 3 kap. 3 § första stycket ÅRL ger möjlighet till det.

Av punkt 3.4 framgår att ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte får lägga till andra rubriker, underrubriker, summeringsrader eller poster än dem som finns i uppställningsformerna eller slå samman poster trots att 3 kap. 4 § andra–fjärde styckena ÅRL ger möjlighet till det.

Benämningen av posterna i uppställningsformerna i resultaträkningen och balansräkningen får anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Detta innebär t.ex. att resultaträkningsposten Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar kan anpassas om ett företag inte har gjort några nedskrivningar och inte har några immateriella tillgångar. Posten kan i ett sådant fall benämnas Avskrivning av materiella anläggningstillgångar.

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

Enligt punkt 3.5 ska det på varje sida i årsredovisningen anges sidnummer samt företagets namn och organisationsnummer.

Årsredovisningens språk och form

Av 2 kap. 5 § ÅRL framgår att årsredovisningen ska avfattas på svenska och upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form.

Valuta och beloppsuppgifter

(punkterna 3.6 och 3.7)

Beloppen i årsredovisningen ska anges i hela kronor eller i tusental kronor. Är redovisningsvalutan euro ska beloppen anges i hela euro eller hundratal euro. Valet av enhet ska framgå av årsredovisningen. Även om beloppen anges i hela kronor eller euro får belopp i förvaltningsberättelsen anges i tusental kronor eller hundratal euro.

Jämförelsetal ska i resultaträkningen och balansräkningen lämnas i en särskild kolumn till höger om beloppsuppgifterna för det aktuella räkenskapsåret. Jämförelsetal ska även lämnas i samtliga noter med undantag av noten om redovisningsprinciper och noten till eget kapital. Finns det inte något värde i en post för räkenskapsåret men väl jämförelseåret ska posten ändå finnas med. För uppgifterna i förvaltningsberättelsen, t.ex. förslag till resultatdisposition, finns det inte något krav på jämförelsetal.

Årsredovisningens undertecknande

(punkt 3.8)

Årsredovisningen ska skrivas under av dem som är styrelseledamöter och verkställande direktör när årsredovisningen avges.

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

Har någon som undertecknar årsredovisningen anmält avvikande mening och det antecknats i styrelseprotokoll ska yttrandet fogas till årsredovisningen enligt 2 kap. 7 § sjätte stycket ÅRL.

Kommentarer till Kapitel 4 – Uppställningsformer för årsredovisningen

(punkterna 4.1–4.5.A)

I punkterna 3.3 och 3.4 finns regler för hur årsredovisningen ska utformas medan kapitel 4 reglerar hur förvaltningsberättelsen, resultaträkningen och balansräkningen ska ställas upp.

Uppställningsformerna presenteras i tabellform. I den andra kolumnen i respektive uppställningsform i punkterna 4.3 och 4.5 finns en kort beskrivning av vad som vanligtvis ska redovisas på respektive rad. Upprättas resultaträkning eller balansräkning i förkortad form finns i punkterna 4.3.A och 4.5.A i stället en uppräkningsform av vilka poster i punkterna 4.3 och 4.5 som ingår i den sammanslagna posten. Dessutom finns kolumner som hänvisar till relevanta regler i det allmänna rådet samt till bestämmelser om tilläggsupplysningar i ÅRL.

I kommentarerna hänvisas ofta till poster i uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen enligt punkterna 4.3 och 4.5. Upprättas en resultaträkning eller balansräkning i förkortad form gäller hänvisningen, i förekommande fall, den sammanslagna posten.

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

(punkt 4.1)

I punkten finns en tabell som beskriver hur förvaltningsberättelsen ska ställas upp. I kapitel 5 finns regler för och kommentarer till vad som ska anges under respektive rubrik och underrubrik. I kapitel 20 anges även att dotterföretag i en koncern ska lämna vissa upplysningar om moderföretaget.

Uppställningsform för resultaträkningen

(punkterna 4.2–4.3.A)

Enligt punkt 4.2 ska räkenskapsårets samt föregående räkenskapsårs början och slut anges. Poster som påverkar resultatet negativt anges med minustecken.

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret (se 3 kap. 2 § ÅRL). I punkterna 4.3 och 4.3.A finns tabeller som visar hur en resultaträkning respektive en resultaträkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan.

Ett företag som valt att upprätta en resultaträkning i förkortad form (se 3 kap. 11 § ÅRL) ska slå samman följande poster till en summeringsrad benämnd Bruttoresultat:

- Nettoomsättning
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning
- Aktiverat arbete för egen räkning
- Övriga rörelseintäkter
- Råvaror och förnödenheter
- Handelsvaror
- Övriga externa kostnader

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

När en resultaträkning upprättas i förkortad form utelämnas rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. och rubriken Rörelsekostnader samt motsvarande summeringsrader i resultaträkningsuppställningen.

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning

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

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

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

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

Aktiverat arbete för egen räkning

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

Övriga rörelseintäkter

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

Rörelsekostnader

Råvaror och förnödenheter

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

Handelsvaror

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

Övriga externa kostnader

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

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

Personalkostnader

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

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

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

Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar

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

Övriga rörelsekostnader

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

Finansiella poster

Resultat från andelar i koncernföretag

I posten redovisas nettot av intäkter och kostnader som hänger samman med att ett företag äger aktier eller andelar i koncernföretag, t.ex. utdelning, realisationsresultat vid avyttring av aktier eller andelar och andel i dotterföretags resultat om det är ett handelsbolag.

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

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

Koncernbidrag redovisas under rubriken Bokslutsdispositioner.

Resultat från andelar i intresseföretag

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

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar

I posten redovisas t.ex. ränteintäkter från långsiktiga fordringar inklusive fordringar på koncernföretag och intresseföretag, utdelningar från andra långsiktiga värdepappersinnehav, positiva och negativa valutakursdifferenser på långsiktiga fordringar och realisationsresultat från avyttringar av andra långsiktiga värdepappersinnehav.

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

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

I posten redovisas samtliga intäkter och kostnader från finansiella omsättningstillgångar med undantag för nedskrivningar och återföring av nedskrivningar på dessa tillgångar. Exempel är utdelningar, 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.

Extraordinära intäkter och kostnader

Dessa poster redovisas normalt aldrig, se kommentaren till kapitel 8.

Bokslutsdispositioner

Både erhållna och lämnade koncernbidrag redovisas som bokslutsdispositioner.

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

Skatter

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

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

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

Uppställningsform för balansräkningen

(punkterna 4.4–4.5.A)

Enligt punkt 4.4 ska räkenskapsårets och föregående räkenskapsårs balansdag anges.

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser ska tas upp inom linjen (se 3 kap. 1 § ÅRL). I punkterna 4.5 och 4.5.A finns tabeller som visar hur en balansräkning respektive en balansräkning i förkortad form ska ställas upp. Posterna kommenteras nedan.

Tecknat men ej inbetalt kapital

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

Immateriella anläggningstillgångar

Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter

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

Hyresrätter och liknande rättigheter

I posten redovisas förvärvade hyresrätter och liknande rättigheter.

Goodwill

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

Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

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

Materiella anläggningstillgångar*Byggnader och mark*

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

Maskiner och andra tekniska anläggningar

I posten redovisar ett tillverkande företag maskiner och andra anläggningar som är avsedda att användas i produktionen.

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.

Förbättringsutgifter på annans fastighet

I posten redovisas aktiverade förbättringsutgifter på annans fastighet.

Övriga materiella anläggningstillgångar

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

Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

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

I posten redovisas inte avskrivningar men i förekommande fall nedskrivningar.

Finansiella anläggningstillgångar*Andelar i koncernföretag*

I posten redovisas aktier och andelar i koncernföretag.

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas långfristiga fordringar på koncernföretag.

Andelar i intresseföretag

I posten redovisas aktier och andelar i intresseföretag.

Fordringar hos intresseföretag

I posten redovisas långfristiga fordringar på intresseföretag.

Andra långfristiga värdepappersinnehav

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

Lån till delägare eller närstående

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

Andra långfristiga fordringar

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

Varulager m.m.*Råvaror och förnödenheter*

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

Varor under tillverkning

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

Färdiga varor och handelsvaror

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

Övriga lagertillgångar

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

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

Pågående arbete för annans räkning

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

Förskott till leverantörer

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

Kortfristiga fordringar*Kundfordringar*

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

Fordringar hos koncernföretag

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar på koncernföretag inklusive kundfordringar.

Fordringar hos intresseföretag

I posten redovisas samtliga kortfristiga fordringar på intresseföretag inklusive kundfordringar.

Övriga fordringar

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

Upparbetad men ej fakturerad intäkt

Ett företag som redovisar pågående uppdrag för annans räkning enligt huvudregeln (successiv vinstavräkning) redovisar i posten värdet av den vinstavräknade intäkten med avdrag för fakturerade belopp. Detta gäller både uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris (se punkterna 6.14 och 6.20).

Överstiger fakturerade belopp den vinstavräknade upparbetningen ska detta redovisas i posten Förskott från kunder vid uppdrag på löpande räkning (se punkt 6.14) och i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt vid uppdrag till fast pris (se punkt 6.20). Kvittning mellan uppdrag som ger ett tillgångssaldo och uppdrag som ger ett skuldsaldo får endast ske för uppdrag till samma uppdragsgivare och om uppdragen är hänförliga till samma tidsperioder.

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

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

Kortfristiga placeringar*Andelar i koncernföretag*

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

Övriga kortfristiga placeringar

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

Kassa och bank*Kassa och bank*

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

Redovisningsmedel

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

Bundet eget kapital*Aktiekapital och Ej registrerat aktiekapital*

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

Enligt 5 kap. 14 § tredje stycket ÅRL ska antalet aktier och, i förekommande fall, antalet av varje aktieslag anges i anslutning till posten Aktiekapital.

Uppskrivningsfond

I posten redovisas värdet på företagets uppskrivningsfonder.

Reservfond

I posten redovisas värdet på företagets reservfond.

Fritt eget kapital*Överkursfond*

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

Balanserat resultat

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

Årets resultat

I posten redovisas samma resultat som i resultaträkningen.

Obeskattade reserver

Det ackumulerade värdet på periodiseringsfonder, överavskrivningar och övriga obeskattade reserver ska redovisas i respektive post.

Avsättningar

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

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

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

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

Övriga avsättningar

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

Långfristiga skulder

I respektive post under rubriken Långfristiga skulder redovisas de skulder som förfaller till betalning senare än ett år från balansdagen.

Checkräkningskredit

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

Kortfristiga skulder

Checkräkningskredit

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

Övriga skulder till kreditinstitut

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

Förskott från kunder

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

Pågående arbete för annans räkning

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

Fakturerad men ej upparbetad intäkt

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

Leverantörsskulder

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

Skulder till koncern- och intresseföretag

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

Skatteskulder

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

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
- + Beräknad och/eller fastställd moms som deklarerar i inkomstdeklarationen
- Inbetald F-skatt

Uppkommer en skattefordran redovisas den i posten Övriga fordringar.

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

Övriga skulder

Följande kortfristiga skulder redovisas i posten:

- Momsskuld (ej mervärdesskatt som deklarerar i inkomstdeklarationen, se ovan)
- Särskilda punktskatter

- Avdragen personalskatt och arbetsgivaravgifter som ska deklarerar och betalas nästa månad
- Skulder till finansieringsföretag för belånade kundfordringar (factoring)
- Skulder för mottagna redovisningsmedel (samma belopp ska även redovisas som en omsättningstillgång)
- Diverse övriga kortfristiga skulder som inte redovisas i andra skuldposter

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

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

Ställda säkerheter

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

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

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

Ansvarsförbindelser

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

Avsnitt III – Förvaltningsberättelsen

Kommentarer till Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

(punkt 5.1)

Information som är viktig för bedömningen av företagets ställning och resultat och som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna ska enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL lämnas i förvaltningsberättelsen.

Ett företag ska därför alltid ange vilken verksamhet det faktiskt bedriver, dvs. inte bara återge det som står i bolagsordningen. Företaget ska ange tidigare firma om den har bytts. Därutöver ska företaget också ange speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. Utgångspunkten är förhållandena i det enskilda företaget. Det kan t.ex. vara fråga om att företaget endast har en kund eller leverantör. Andra exempel är att företaget i hög grad är beroende av leasade anläggningstillgångar eller offentliga stöd.

Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret

(punkt 5.2)

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL ska upplysning lämnas om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. I punkten anges vilka händelser av väsentlig betydelse som företaget i förekommande fall måste informera om. Detta gäller även händelser som inträffat efter balansdagen men innan årsredovisningen avges. Det som ska anges är

- beslutade viktiga förändringar i verksamheten,
- för företaget viktiga externa faktorer som påverkat dess ställning och resultat,
- den omständigheten att företaget har upprättat kontrollbalansräkning eller är skyldigt att göra det, och
- den omständigheten att företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet.

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

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

Exempel på när företaget inte längre förutsätts fortsätta sin verksamhet är att företaget försatts i likvidation eller konkurs.

Egna aktier

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

Flerårsöversikt

(punkt 5.6)

Enligt 6 kap. 1 § första stycket ÅRL ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen. För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt ska företaget för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om

- nettoomsättning,
- resultat efter finansiella poster, och
- soliditet (eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver vid respektive räkenskapsårs slut i procent av balansomslutningen).

Se exempel 5 c.

Nettoomsättning och resultat efter finansiella poster får anges i tusental kronor även om resultaträkning och balansräkning anges i hela kronor (se punkt 3.6). Soliditeten får avrundas till helt procenttal.

Varierar nettoomsättningen med mer än 30 procent mellan åren ska företaget kommentera detta. Ett företag som inte redovisar någon nettoomsättning behöver inte ange någon sådan.

Företaget kan ange ytterligare nyckeltal, t.ex. sådana som är branschspecifika.

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

Resultatdisposition

(punkt 5.7)

Enligt 6 kap. 2 § första meningen ÅRL ska i förvaltningsberättelsen lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Enligt punkt 5.7 ska förslaget till resultatdisposition avse summan av fritt eget kapital. Summan av fritt eget kapital omfattar posterna Överkursfond, Balanserat resultat och Årets resultat. Se exempel 19 g.

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

Avsnitt IV – Resultaträkning

Kommentarer till Kapitel 6 – Rörelseintäkter

Tillämpning

(punkt 6.1)

Kapitlet behandlar inte aktiverat arbete för egen räkning (se kapitel 10).

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

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

Valutakursvinster av rörelsekaraktär och ackordsvinster av rörelsekaraktär redovisas som intäkt i posten Övriga rörelseintäkter (se kapitel 13 och 17).

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

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 6.2–6.4)

Vad är en inkomst?

(punkt 6.2)

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

Ett företag kan ta emot något för någon annans räkning. 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.

Utgångspunkten är att företaget ska redovisa varje transaktion för sig om inte något annat följer av punkt 2.6. Grundregeln i punkt 2.6 är att varje transaktion ska redovisas för sig men att *en* transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. Flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars.

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

Hur stor är inkomsten?

(punkt 6.3)

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. Normalt är det alltså inte svårt att avgöra hur stor inkomsten är. I kapitel 2 finns regler om inkomstens storlek vid byten.

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

När blir inkomsten en intäkt?

(punkt 6.4)

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått, beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av detta kapitel.

Punkten är en generell regel för när en inkomst ska redovisas som intäkt. I efterföljande punkter finns kompletterande regler för intäktsredovisning i särskilda fall såsom varuförsäljning (se punkt 6.5) och tjänste- och entreprenaduppdrag (se punkterna 6.6–6.24). Därutöver finns särskilda regler som hanterar vissa inkomster (se punkt 6.25), offentliga stöd (se punkterna 6.26–6.29) och realisationsvinst (se punkt 6.30). Det är sällsynt att en transaktion enbart bedöms utifrån punkt 6.4.

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

För att intäktsredovisningen ska bli rätt är det nödvändigt att känna till vad inkomsten avser. Ingår t.ex. service och underhåll under en bestämd tid i försäljningspriset för en vara och kan ersättningen för detta särskiljas ska den inkomsten intäktsredovisas linjärt över den tidsperioden (se punkt 6.9). Den del av inkomsten som avser varan ska intäktsredovisas enligt reglerna i punkt 6.5.

Normalt är det inte något problem att avgöra om det är sannolikt att företaget kommer att få ekonomiska fördelar av transaktionen. I undantagsfall kan det däremot vara sannolikt först när företaget har fått betalt eller någon annan osäkerhetsfaktor undanröjts. T.ex. är ett skriftligt löfte om gåva inte tillräckligt för intäktsredovisning. I de fall ett företag inte förväntas få betalt för ett redan fakturerat belopp (se punkt 13.4) ska inte intäkten påverkas utan en kostnad ska redovisas i posten Övriga externa kostnader (se punkt 4.3).

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

Se även exempel 6 j.

När ska försäljning av varor redovisas som intäkt?

(punkt 6.5)

Tabellen i punkt 6.5 anger när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.4 första stycket a vid varuförsäljning övergår till köparen. Övriga villkor i punkt 6.4 ska också vara uppfyllda för att intäkt ska redovisas.

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

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

Resultatet av granskningen och analysen avgör när intäkten ska redovisas.

Se även exempel 6 a och 6 b.

Delleveranser av varor

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

Fastighets- och aktieförsäljning (omsättningstillgångar)

Försäljning av fastighet som utgör omsättningstillgång ska intäktsredovisas när risker och förmåner övergår till köparen. I normalfallet övergår risker och förmåner på tillträdesdagen (se även kommentaren till punkt 6.30). När det gäller aktier 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?

(punkterna 6.6–6.24)

Vad är ett tjänsteuppdrag respektive ett entreprenaduppdrag?

(punkt 6.6)

Både tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag ska redovisas enligt samma regler.

Ett tjänsteuppdrag föreligger om det finns avtal som innebär att ett företag under en tidsperiod ska utföra en eller flera tjänster. Uppdraget kan utföras inom ett räkenskapsår eller sträcka sig över flera räkenskapsår.

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

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag utan redovisas i enlighet med reglerna för försäljning av varor (se punkt 6.5). Ett exempel är ett företag som säljer maskinlinjer för sortering av tidningar och som har ett antal olika standardmaskiner i lager och under tillverkning. Även om en kund vill ha en anpassning av en maskin är försäljningen att betrakta som en försäljning av varor eftersom det rör sig om en bearbetning av en vara som företaget normalt har i lager.

Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppdrag ska anses vara samma slag av uppdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppdrag (se punkterna 6.7–6.10). 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

(punkterna 6.7–6.10)

Provisionsbaserade uppdrag

(punkt 6.7)

Ett provisionsbaserat uppdrag är ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. Ett exempel är fastighetsmäklare som får ersättning med en viss procent på försäljningspriset vid försäljning av fastighet. 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.

Intäkten från ett provisionsbaserat uppdrag ska redovisas enligt punkt 6.25.

Uppdrag på löpande räkning

(punkt 6.8)

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.

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

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag på löpande räkning ska redovisas enligt punkterna 6.12–6.14.

Uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod

(punkt 6.9)

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.

Ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod är ett uppdrag

- som inte är provisionsbaserat eller på löpande räkning,
- som avser ett obestämt antal aktiviteter vilka ska utföras under en överenskommen tidsperiod, och
- för vilket inkomsten utgår för denna 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. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts.

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

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

Ett entreprenaduppdrag kan aldrig falla in under definitionen i punkt 6.9 eftersom ett entreprenaduppdrag varken utformas eller prissätts på så sätt att ersättning utgår för den överenskomna tidsperioden.

Uppdrag till fast pris

(punkt 6.10)

Uppdrag till fast pris bestäms negativt, dvs. ett uppdrag som inte kan definieras enligt punkterna 6.7–6.9 är uppdrag till fast pris. Det innebär att ett uppdrag till fast pris inte måste innehålla ett fast avtalat pris. Ett exempel är ett företag som har ett avtal där ersättning utgår per målad kvadratmeter. Eftersom inkomsten inte grundar sig på nedlagd tid omfattas uppdraget inte av definitionen på uppdrag på löpande räkning. Uppdraget uppfyller inte heller definitionen på provisionsbaserade uppdrag eller uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Uppdraget är därför ett uppdrag till fast pris även om den totala inkomsten inte är känd.

I vissa branscher är det vanligt att stora uppdrag avtalas som uppdrag till fast pris, men där tilläggsbeställningar görs som skulle kunna definieras som uppdrag på löpande räkning. Dessa ska i normalfallet ändå räknas in i fastprisuppdraget (se punkt 6.6 tredje stycket).

Intäkten från och kostnaderna för ett uppdrag till fast pris ska redovisas enligt punkterna 6.15–6.24.

Redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris (punkt 6.11)

Uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris ska redovisas antingen enligt en huvudregel eller enligt en alternativregel. Ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag av samma slag (löpande räkning eller fast pris). Detta innebär att alternativregeln får tillämpas vid redovisning av uppdrag på löpande räkning även om huvudregeln tillämpas för uppdrag till fast pris och vice versa.

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

Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till alternativregeln är endast tillåtet om det finns särskilda skäl. Respektive huvudregel ger en bättre redovisning och det finns därför inte någon anledning att tillåta byte om det inte finns särskilda skäl.

Ett exempel på särskilda skäl som medför att ett företag får övergå från en huvudregel till en alternativregel är att företaget får en ny ägare som inte tillämpar huvudregeln. Ett annat exempel är om företagets verksamhet minskat i betydande omfattning och de administrativa resurserna till följd av detta har minskat i sådan omfattning att företaget inte längre på ett tillförlitligt sätt kan beräkna det som krävs enligt punkt 6.15.

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

Redovisning av uppdrag på löpande räkning

(punkterna 6.12–6.14)

Det finns två metoder att redovisa intäkter från uppdrag på löpande räkning. Enligt huvudregeln ska intäkten redovisas i takt med att arbete utförs. Alternativregeln innebär att intäkten redovisas i takt med fakturering. Se exempel 6 d. Punkterna 6.12 och 6.13 preciserar punkt 6.4 andra stycket och anger i vilket räkenskapsår intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas.

Vid uppdrag på löpande räkning är det oftast inte aktuellt att redovisa kostnader för befarade förluster eftersom prestationen fullgörs i takt med att arbetet utförs. Av det skälet finns ingen regel för redovisning av befarade förluster. Observera dock att den

generella försiktighetsprincipen enligt 2 kap. 4 § första stycket ÅRL (se kapitel 2) även gäller här. Innehåller ett uppdrag på löpande räkning villkor som innebär att uppdragstagaren riskerar stå för uppdragsutgifter som ingen av parterna räknade med då avtalet ingicks ska den bedömda förlusten omedelbart redovisas som en kostnad.

En förlust kan även uppstå om uppdragsgivaren inte förväntas kunna betala ett redan fakturerat belopp (se punkt 13.4). En sådan förlust ska redovisas som kostnad i posten Övriga externa kostnader enligt resultaträkningsuppställningen i punkt 4.3.

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

– Huvudregel

(punkt 6.12)

Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas. Det innebär att utförda arbeten som ej är fakturerade på balansdagen ska redovisas som intäkt. Skattemässigt finns en möjlighet att inte ta upp ej fakturerade utförda arbeten (se punkt 6.13, alternativregeln) under förutsättning att de inte heller har redovisats som intäkt.

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.

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

– Alternativregel

(punkt 6.13)

Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att företaget fakturerar för utfört arbete och levererat eller förbrukat material. Detta innebär att företaget ska avvakta med intäktsredovisningen till dess att arbetet fakturerats.

Intäkten är det fakturerade värdet under förutsättning att företaget inte fakturerar senare än vad som motiveras av affärsmässiga skäl. Intäkten ska alltså redovisas när fakturan har upprättats eller borde ha upprättats. Hur länge ett företag kan dröja med att fakturera ska bedömas utifrån god affärssed. Ofta innebär detta att branschpraxis ska följas men att vissa begränsningar finns. En branschpraxis som inte är affärsmässigt motiverad kan således inte accepteras. Intäkten ska därför normalt redovisas senast tre månader efter att arbetet utförts.

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

(punkt 6.14)

Tabellen i punkt 6.14 anger i vilka poster uppdrag på löpande räkning ska redovisas i årsredovisningen.

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

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

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

Tillämpar företaget huvudregeln ska den del av intäkten som ännu inte fakturerats redovisas som en fordran i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt.

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

Redovisning av uppdrag till fast pris

(punkterna 6.15–6.24)

Det finns två metoder att redovisa intäkter från uppdrag till fast pris. Enligt huvudregeln ska intäkten redovisas i takt med färdigställandet, så kallad successiv vinstavräkning. Alternativregeln innebär att intäkten inte redovisas förrän prestationen i allt väsentligt fullgjorts. Se exempel 6 e–6 g.

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

(punkterna 6.15–6.19)

Enligt punkt 6.15 ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris enligt huvudregeln redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna

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

Intäkten ska redovisas även om väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen inte har övergått (se punkt 6.4 första stycket a).

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

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.

Enligt punkt 6.16 beräknas färdigställandegraden normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget.

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

Enligt punkt 6.17 ska den metod som företaget valt för att beräkna färdigställandegraden tillämpas konsekvent på alla uppdrag.

I punkt 6.18 anges att om det är sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Det beräknade ekonomiska utfallet av ett uppdrag utgör skillnaden mellan inkomsten för uppdraget i sin helhet som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och de utgifter som svarar mot denna inkomst. Blir inkomsten vid denna beräkning lägre än utgifterna uppstår en bedömd förlust som omedelbart ska redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte. Se exempel 6 g.

Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt ska enligt punkt 6.19 en intäkt redovisas som motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. 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

(punkt 6.20)

Tabellen i punkt 6.20 anger i vilka poster uppdrag till fast pris enligt huvudregeln ska redovisas i årsredovisningen.

Där framgår att i posten Nettoomsättning redovisas intäkten beräknad enligt punkt 6.15. Kan företaget inte beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt ska i posten Nettoomsättning redovisas intäkten beräknad enligt punkt 6.19. Skiljer sig den redovisade intäkten från vad som fakturerats ska skillnaden redovisas i balansräkningen i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt eller i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt.

Under räkenskapsåret nedlagda och eventuellt periodiserade utgifter som hör till uppdraget samt eventuella kostnader till följd av punkt 6.18 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

(punkterna 6.21 och 6.22)

En inkomst från ett uppdrag till fast pris ska enligt alternativregeln redovisas som intäkt när arbetet är väsentligen fullgjort (se punkt 6.21). Även denna metod ställer vissa krav på företagets system för ekonomisk rapportering. Ett pågående uppdrag till fast pris ska enligt alternativregeln resultatavräknas först när uppdraget är slutfört. Företaget måste därför hålla reda på vilka inkomster och utgifter som hör till respektive uppdrag.

I de flesta fall är det inget problem att avgöra när ett arbete ska resultatavräknas. I en del fall kan det däremot vara problem, t.ex. om beställaren och uppdragstagaren är överens att arbetet är klart men uppdragstagaren åtar sig en del mindre justeringar. Inom byggbranschen är det vanligt med slutbesiktningar med protokoll i vilka mindre anmärkningar kan förekomma. Resultatavräkning ska ändå ske även om mindre justeringar kvarstår. Kostnader för de tillkommande arbetena ska företaget reservera för.

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

Senaste tidpunkt för fakturering och därmed resultatavräkning enligt skatterätten kan därmed bli sju månader efter godkänd slutbesiktning. Redovisningsmässigt måste intäktsredovisning däremot göras enligt punkt 6.21, dvs. när arbetet väsentligen är fullgjort.

Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte är väsentligen fullgjort ska enligt punkt 6.22 redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen. Endast de kostnader som under året aktiverats i enlighet med punkten ska redovisas som en pluspost i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning.

Justeringsposten ska bestå av de uppdragsutgifter under räkenskapsåret som hade kunnat läggas till anskaffningsvärdet för lager av egentillverkade varor. I punkt 12.9 anges att i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska räknas in inköpspriset för material, utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna samt andra utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet. Exempel på utgifter som direkt kan hänföras till förvärvet är frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag. Trots det som anges i 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL får, enligt punkt 12.10, indirekta tillverkningskostnader inte räknas in i anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång.

Posten får värderas enligt 17 kap. 27 § IL. Det innebär att för entreprenaduppdrag är det tillåtet att göra ett avdrag för schabloninkurans med 3 procent på de utgifter som ska aktiveras som tillgång. De aktiverade utgifterna får därför tas upp till 97 procent av anskaffningsvärdet. Detta gäller inte för tjänsteuppdrag.

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

När uppdraget redovisas som intäkt (se punkt 6.21) ska de poster som redovisats som positiva justeringsposter i tidigare års resultaträkningar redovisas som en negativ justeringspost i resultaträkningen.

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– Alternativregel (uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen)

(punkt 6.23)

Tabellen i punkt 6.23 anger i vilka poster uppdrag till fast pris som inte är fullgjorda på balansdagen enligt alternativregeln ska redovisas i årsredovisningen.

Endast de utgifter som under året aktiveras i enlighet med punkt 6.22 ska redovisas som en positiv justeringspost i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Befarar företaget att uppdraget kommer att leda till förlust ska de utgifter som aktiveras i posten minskas med den befarade förlusten enligt punkt 6.22.

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

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

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

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

I vilka poster redovisas uppdrag till fast pris?

– Alternativregel (uppdrag som är fullgjorda på balansdagen)

(punkt 6.24)

Tabellen i punkt 6.24 anger i vilka poster uppdrag till fast pris som är fullgjorda på balansdagen enligt alternativregeln ska redovisas i årsredovisningen.

Den intäkt som ska redovisas som nettoomsättning enligt punkt 6.21 ska omfatta alla inkomster från uppdraget oavsett när de har fakturerats.

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

Ett företag kan ha kvar en del mindre arbeten att utföra trots att projektet ska resultatavräknas, se kommentaren till punkt 6.21. 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?

(punkt 6.25)

Tabellen i punkt 6.25 anger när vissa inkomster ska redovisas som intäkt.

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

Hyra och leasing

Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning. Ett leasingavtal kan även kallas hyresavtal, särskilt inom fastighetsbranschen. Enligt punkt 9.3 ska en leasegivare ha kvar den uthyrda tillgången i sin balansräkning. Både inkomster från löpande avgifter och en eventuell förhöjd förstagångshyra ska fördelas över leasingperioden. Det normala är att inkomsten ska fördelas linjärt över leasingperioden.

Royalty

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

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

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

Provision

Enligt punkt 6.7 är ett provisionsbaserat uppdrag ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. Avtalsvillkoren avgör när provisionen ska redovisas som intäkt. Är villkoret för att få provision att produktföretaget ska ha fått betalning för de förmedlade produkterna redovisas intäkten först då.

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

Se även exempel 6 i.

Franchiseavgifter

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

Försäkringsersättningar och skadestånd

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

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

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

När och hur redovisas offentliga stöd?

(punkterna 6.26–6.29)

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

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

Enligt punkt 6.26 ska ett offentligt stöd 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 stödet som avgör hur stödet ska redovisas. Hur stödet rubriceras saknar betydelse. Stöd med villkor att företaget blir återbetalningsskyldigt om det inte uppfyller vissa villkor ska redovisas som intäkt eftersom företaget självt råder över om återbetalning måste ske eller inte. Exempel på sådana stöd är vissa så kallade avskrivningslån och etableringslån. Ett offentligt stöd som redovisas som skuld och som efterskänks eller av någon annan anledning inte ska återbetalas ska redovisas som intäkt.

Av punkt 6.27 framgår att beslut om offentligt stöd ska ha fattats senast på balansdagen för att intäktsredovisning ska vara möjlig. Stöd som uppenbart hänför sig till ett visst räkenskapsår får redovisas som intäkt det räkenskapsåret även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.

Av punkt 6.28 framgår att ett offentligt stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Ett exempel är lönebidrag. Den anställdes bruttolön redovisas i posten Personalkostnader och lönebidraget redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

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

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

Enligt punkt 6.29 ska offentliga stöd som avser att täcka rörelsekostnader redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. Stöd som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter.

Mindre stöd 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.

När redovisas försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar? – Realisationsvinst

(punkt 6.30)

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde. Det redovisade värdet ska inte påverkas av eventuella obeskattade reserver i form av avskrivningar över plan. I resultaträkningen redovisas med andra ord endast skillnaden mellan försäljningspriset och det redovisade värdet exklusive påverkan av obeskattade reserver.

Tabellen i punkt 6.30 visar när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.4 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.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i punkt 4.3 ska en realisationsvinst vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.

Kommentarer till Kapitel 7 – Rörelsekostnader

Tillämpning

(punkt 7.1)

Kapitlet behandlar inte följande rörelsekostnader:

- a) Kostnad för tjänste- och entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris (se kapitel 6).
- b) Avskrivningar (se kapitel 10).
- c) Nedskrivningar av anläggningstillgångar (se kapitel 10 och 11).
- d) Utgifter som ska aktiveras (se kapitel 10 och 12).
- e) Kostnad för sålda varor (se kapitel 12).
- f) Kostnad för kundförluster (se kapitel 13).
- g) Kostnad för avsättningar (se kapitel 16).

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

De varor som behandlas i detta kapitel benämns förbrukningsvaror och är sådana varor som inte behandlas i andra kapitel (se exempelvis vad som utgör varulager enligt punkt 12.1).

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

Eftersom kapitlet behandlar rörelsekostnader behandlas inte finansiella kostnader (se kapitel 8) eller lämnade koncernbidrag (se kapitel 20) i detta kapitel.

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 7.2–7.9)

Vad är en utgift?

(punkt 7.2)

En utgift är det som ett företag lämnar eller kommer att lämna till följd av en transaktion och som minskar företagets eget kapital. Ingående mervärdesskatt som företag får dra av enligt mervärdesskattelagen minskar inte företagets eget kapital och är därmed inte en utgift.

En överföring till företagets ägare som direkt minskar företagets eget kapital är inte en utgift. Med överföring menas en utbetalning till ägarna som inte motsvaras av en motprestation, t.ex. utdelning och återbetalning av aktieägartillskott.

Utgångspunkten är att företaget ska redovisa varje transaktion för sig om inte något annat följer av punkt 2.6. Grundregeln i punkt 2.6 är att varje transaktion ska redovisas för sig men att *en* transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. Flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebörden inte kan förstås annars.

Hur stor är utgiften?

(punkt 7.3)

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. Normalt är det alltså inte svårt att avgöra hur stor utgiften är. I kapitel 2 finns regler om utgiftens storlek vid byten.

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

När blir utgiften en kostnad?

(punkterna 7.4–7.8)

Ett företag ska redovisa en utgift som kostnad om inte utgiften avser ett förvärv av en tillgång som ska redovisas. Ett företag ska som huvudregel endast redovisa tillgångar som det äger, se punkt 9.1. 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.

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

redovisas utgiften och kostnaden samtidigt, t.ex. vid köp av kontorsmaterial. I andra fall periodiseras utgiften som kostnader över flera räkenskapsår. Ett sådant exempel är när ett företag tecknar ett serviceavtal om totalt 300 000 kronor som gäller fr.o.m. 1/7 år 1 t.o.m. 30/6 år 4. Utgiften är 300 000 kronor medan kostnaderna fördelar sig med 50 000 kronor år 1 och år 4 och 100 000 kronor år 2 och 3.

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

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

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

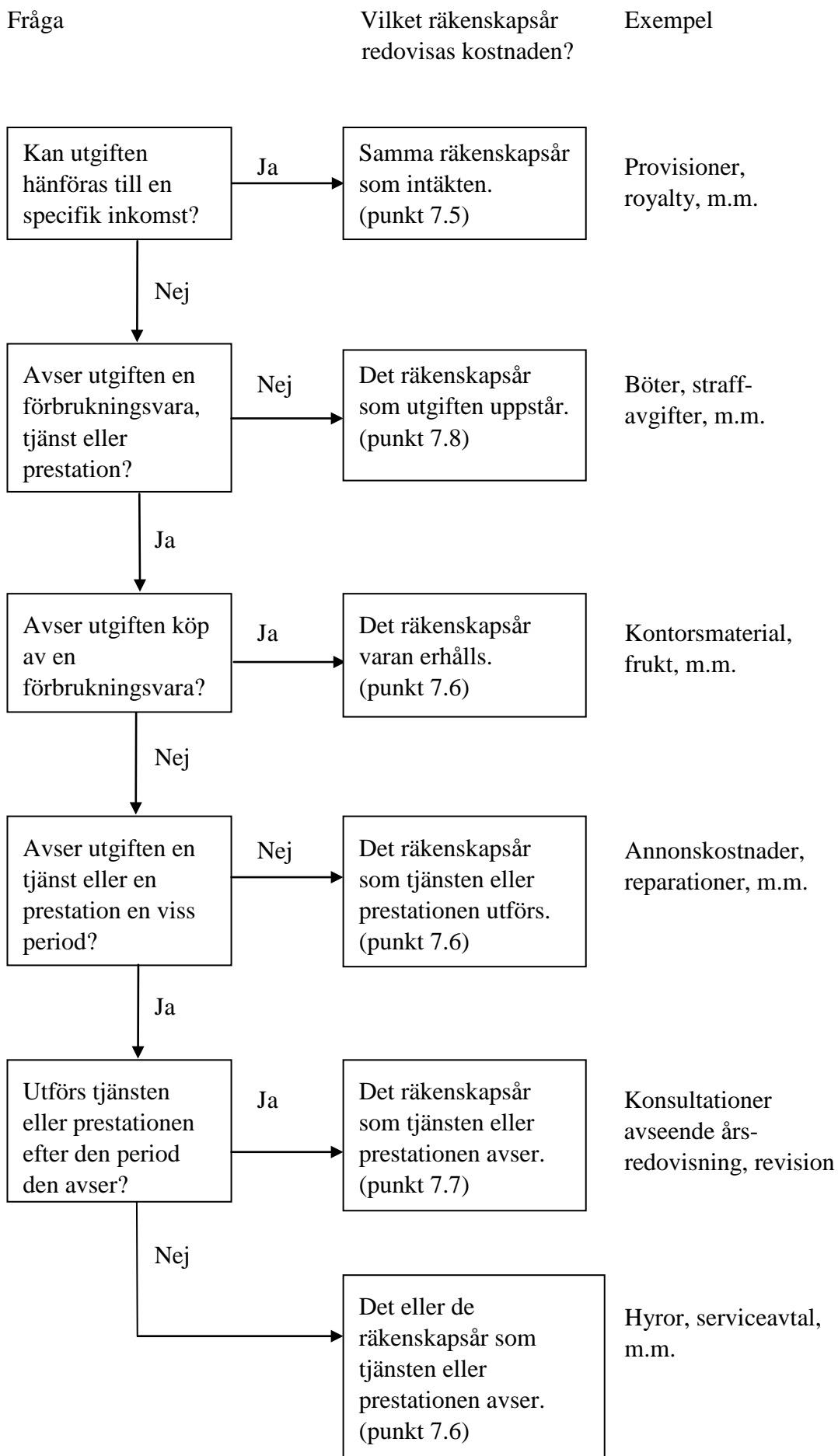
- reparationsutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår reparationen utförs,
- konsultutgifter som kostnadsredovisas det räkenskapsår konsulten utför sitt arbete, och
- utgifter för förbrukningsmaterial som kostnadsredovisas när materialet erhålls.

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

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

Frågeschema – när utgifter ska redovisas som kostnader

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



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

Återkommande utgifter – Förenklingsregel

(punkt 7.9)

Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift, som inte är personalutgift, får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om

- utgiften kan antas variera högst 20 procent mellan åren, och
- varje räkenskapsår belastas med en årskostnad.

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

Punkt 7.9 gäller inte utgifter för personal utan dessa ska redovisas som kostnad enligt punkt 7.11.

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

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

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

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

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

Se även exempel 7 a och 7 d.

När ska vissa utgifter redovisas som kostnad?

(punkt 7.10)

Tabellen i punkt 7.10 visar när vissa slag av utgifter som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad om inte förenklingsregeln i punkt 7.9 tillämpas. Tabellen ska således inte tillämpas om det är möjligt att knyta utgiften till en specifik inkomst. I det fallet ska punkt 7.5 tillämpas.

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

Enligt tabellen i punkt 7.10 redovisas kostnad för leasing fördelad över den avtalade leasingperioden. Av det följer att alla leasingavtal ska redovisas som operationella leasingavtal. Detta innebär att så länge äganderätten inte har övergått ska den leasade tillgången redovisas hos leasegivaren.

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

När ska utgifter för personal redovisas som kostnad?

(punkt 7.11)

Tabellen i punkt 7.11 anger när utgifter för personal normalt ska redovisas som kostnad. Vissa andra delar av personalutgifterna behandlas i andra kapitel, t.ex. beräkning av semesterlöneskulden (se punkt 17.10).

Lön ska enligt tabellen i punkt 7.11 redovisas som kostnad när arbetsprestationen utförs. Detta är i vissa fall en skillnad mot inhyrda konsulttjänster, som hanteras enligt punkterna 7.5–7.8 och punkt 7.10. Det spelar ingen roll vad själva arbetet avser, lön ska alltid redovisas som kostnad det räkenskapsår arbetet utförs.

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

På aviseringar, fakturor och liknande som avser pensionsförsäkringar anges ibland en period. Denna period anger normalt bara det intervall som ett företag avtalat om att premie ska betalas för. En individuell pensionsförsäkringspremie för en skattemässigt så kallad p-försäkring ska därför i normalfallet kostnadsföras det räkenskapsår premien betalas. Från detta finns ett undantag. Finns det ett åtagande på balansdagen som innebär att företaget måste betala in en pensionsförsäkringspremie efter balansdagen, ska kostnaden redovisas det räkenskapsår åtagandet ingicks.

Se även exempel 7 e.

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

(punkterna 7.12 och 7.13)

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde. Det redovisade värdet ska inte påverkas av eventuella obeskattade reserver. I resultaträkningen redovisas med andra ord endast skillnaden mellan försäljningspriset och det redovisade värdet exklusive påverkan av obeskattade reserver.

Tabellen i punkt 7.12 anger när väsentliga risker och förmåner enligt punkt 6.4 första stycket 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.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i punkt 4.3 ska en realisationsförlust vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar redovisas i posten Övriga rörelsekostnader.

Enligt punkt 7.13 ska en utrangering av en immateriell eller en materiell anläggningstillgång redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser reparera eller sälja tillgången. Redovisning ska göras 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. Ibland kan det dock vara fråga om en nedskrivning ska ske eller om tillgången ska utrangeras. Av punkt 7.13 framgår att en immateriell eller materiell anläggningstillgång som inte längre kan brukas och som företaget inte avser reparera ska utrangeras. Kommer tillgången däremot att repareras, helt eller delvis ska en nedskrivning i stället göras. Tillgångar som fortfarande är brukbara men som företaget inte har för avsikt att använda mer ska utrangeras först då de fysiskt slängts. Innan de fysiskt har slängts måste en nedskrivningsprövning göras.

I punkt 10.30 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.

Kommentar till Kapitel 8 – Finansiella poster m.m.

Tillämpning

(punkt 8.1)

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:

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

Kapitlet behandlar inte

- resultat vid försäljning av lageraktier (se kapitel 6),
- valutakursdifferenser på långfristiga fordringar, kortfristiga placeringar, kassa och bank samt skulder i utländsk valuta (se kapitel 11, 14 och 17),
- ackordsförlust från beviljat ackord på finansiella fordringar och ackordsvinst från erhållet ackord på finansiella skulder (se kapitel 11 och 17),
- nedskrivning och återföring av nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar (se kapitel 11 och 20),

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

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 8.2 och 8.3)

Grundläggande bestämmelser om vad som är en inkomst och en intäkt samt vad som är en utgift och en kostnad finns i kapitel 6 och 7. I dessa kapitel anges hur storleken på inkomsten respektive utgiften ska beräknas samt när en inkomst ska redovisas som intäkt och när en utgift ska redovisas som kostnad. Dessa grundläggande bestämmelser gäller också för de finansiella posterna.

Realisationsresultat

(punkt 8.4)

Realisationsresultat (såväl realisationsvinster som realisationsförluster) beräknas som försäljningsinkomsten minskad med det redovisade värdet på de sålda andelarna. Det är endast nettot av transaktionen som redovisas i resultaträkningen. Enligt punkt 11.11 ska genomsnittsmetoden användas om avyttringen gäller aktier av samma slag och sort.

Av punkt 9.3 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.

Insatsemission

(punkt 8.4.A)

Erhållen insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har beslutat om insatsemission.

Vinstutdelning

(punkt 8.5)

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 fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Vinstutdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits. Företaget behöver därför inte bevaka beslut om utdelning utan kan av förenklingsskäl redovisa intäkten när utdelningen erhålls.

Som framgår av punkt 8.1 behandlar detta kapitel inte utdelning på andelar i koncern- och intresseföretag (se kapitel 20).

Ränteintäkter och räntekostnader

(punkterna 8.6 och 8.7)

Enligt punkt 8.6 ska ränta redovisas det räkenskapsår den avser. Det innebär att ränta som sträcker sig över balansdagen ska periodiseras.

Enligt punkt 2.4 behöver ett företag inte periodisera ränteinkomster eller ränteutgifter som understiger 5 000 kronor. Ett företag med räkenskapsår som slutar den 30 juni behöver därmed inte göra någon periodisering om räntan på ett banktillgodohavande för första halvåret understiger 5 000 kronor och principen tillämpas konsekvent.

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt respektive rörelsekostnad. En dröjsmålsränta är en betalning för ett försenat betalningsflöde. Det innebär att den inte har med den ursprungliga affärstransaktionen att göra. Av förenklingsskäl är det enligt punkt 8.7 möjligt att redovisa oväsentliga dröjsmålsräntor i rörelsens intäcks- respektive kostnadsposter.

Extraordinära poster

Enligt 3 kap. 13 § första stycket ÅRL ska intäkter och kostnader i annan verksamhet än företagets normala redovisas som extraordinära intäkter och kostnader. Till företagets normala verksamhet räknas även sekundära intäkter och kostnader, t.ex. realisationsvinster och realisationsförluster. Av detta följer att ytterst få transaktioner ska redovisas som extraordinära poster. Av uppställningsformen för resultaträkningen (se punkt 4.3) framgår att kostnader till följd av naturkatastrofer och krigshändelser är exempel på extraordinära kostnader.

Bokslutsdispositioner

Vad gäller redovisning av bokslutsdispositioner, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Skatter

Vad gäller redovisning av företagets inkomstskatt, se kapitel 4 med tillhörande kommentarer.

Avsnitt V – Balansräkning

Kommentarer till Kapitel 9 – Tillgångar

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 9.1–9.6)

I kapitel 9 finns regler som är gemensamma för alla tillgångar. I kapitel 10–14 finns särskilda regler för immateriella och materiella anläggningstillgångar, finansiella

anläggningstillgångar, varulager, kortfristiga fordringar samt kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank.

Vilka tillgångar ska ett företag redovisa?

(punkt 9.1)

Grundregeln är att ett företag endast ska redovisa tillgångar som det äger. Vissa tillgångar som företaget äger får trots det inte redovisas som tillgång (se t.ex. punkt 10.3 om egenupparbetade immateriella tillgångar). Andra tillgångar får redovisas som kostnad direkt (se t.ex. punkterna 10.4 och 10.5). Hyrd egendom ska inte redovisas som tillgång i företaget.

Frågan om företaget äger en tillgång eller inte bedöms utifrån köprättsliga regler (se även punkt 9.2). Däremot är regler om separationsrätt vid konkurs normalt inte avgörande vid denna bedömning. Virke som är märkt enligt lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke redovisas således hos säljaren till dess virket omhändertagits av köparen.

En tillgång ska redovisas i balansräkningen även om det finns ett äganderättsförbehåll. Upplysning ska lämnas om äganderättsförbehållet (se punkterna 4.5, 4.5.A och 18.1).

Företaget ska också redovisa förbättringsutgifter på annans fastighet samt redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång.

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

När ska en tillgång redovisas?

(punkt 9.2)

Grundregeln är att en tillgång ska redovisas i balansräkningen när väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången har övergått. När risker och förmåner övergår framgår av tabellen i punkt 9.2.

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

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

Vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång framgår av punkterna i respektive tillgångskapitel. Sådana utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet ska redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts, även om risker och förmåner inte har övergått, t.ex. utgifter för konsulttjänster (se punkt 10.8).

När ska en tillgång inte längre redovisas?

(punkt 9.3)

En tillgång ska, enligt punkt 9.3, inte längre redovisas i balansräkningen när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått (se tabellen i punkt 9.2) eller när tillgången utrangerats (se punkt 7.13).

Enligt punkt 7.13 är en tillgång utrangerad när tillgången inte längre är brukbar och företaget inte har för avsikt att reparera eller sälja den eller när den fysiskt har slängts.

En tillgång som inte längre ska redovisas i balansräkningen ska kostnadsföras. Vid avyttring eller utrangering av en anläggningstillgång eller en kortfristig placering tillämpas reglerna om realisationsresultat i punkterna 6.30, 7.12 eller 8.4 vilka innebär nettoredovisning. Är tillgången en omsättningstillgång som inte är en kortfristig placering ska kostnaden och eventuell intäkt redovisas brutto.

En anläggningstillgång som skrivits ned till noll kronor ska fortfarande finnas kvar i redovisningen i anläggningsregistret och notupplysning.

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?

(punkterna 9.4–9.6)

Enligt 4 kap. 1 § första stycket ÅRL är en anläggningstillgång en tillgång som företaget avser att bruka eller inneha stadigvarande. Det är avsikten vid förvärvet som avgör om tillgången är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

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.

Som framgår av punkt 9.5 ska en anläggningstillgång inte omklassificeras om beslut fattats att t.ex. sälja tillgången. En finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska omklassificeras till omsättningstillgång. Det innebär att en placering som löper på fem år med avsikt att innehas till förfall ska omklassificeras till omsättningstillgång det femte året.

Beslutar företaget att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång ska denna omklassificeras till anläggningstillgång (se punkt 9.6). Det gäller t.ex. när en bilhandlare beslutar att en lagerbil ska användas som tjänstebil (se exempel 9 a). Anskaffningsvärdet för anläggningstillgången är det redovisade värdet på omsättningstillgången vid tidpunkten för omklassificeringen.

Tillgångens redovisade värde

Enligt 4 kap. 3 § ÅRL redovisas en anläggningstillgång i balansräkningen till ett värde, beräknat utifrån

- a) tillgångens anskaffningsvärde,
- b) ökat med tillkommande utgifter (4 kap. 3 § femte stycket ÅRL),
- c) minskat med ackumulerade avskrivningar (4 kap. 4 § ÅRL),
- d) minskat med ej återförda nedskrivningar (4 kap. 5 § ÅRL), och
- e) ökat med uppskrivningar (4 kap. 6 § ÅRL).

Mer detaljerade regler om a–e finns i respektive tillgångskapitel (se t.ex. punkterna 10.16–10.28 om avskrivningar).

4 kap. 12 § ÅRL behandlar redovisning till bestämd mängd och fast värde. Se punkt 10.7 för materiella anläggningstillgångar respektive punkt 12.6 för varulager.

4 kap. 14 a § ÅRL (värdering av finansiella instrument till verkligt värde) och 4 kap. 14 e § ÅRL (värdering av säkrade poster) får inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet (se t.ex. punkterna 11.6, 11.7 och 14.4).

4 kap. 13 a § ÅRL (redovisning enligt kapitalandelsmetoden) och 4 kap. 14 f § ÅRL (värdering av vissa tillgångar till verkligt värde) gäller för företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder och får alltså inte tillämpas av företag som tillämpar det allmänna rådet.

Beräkning av en tillgångs anskaffningsvärde

(punkterna 9.7–9.12)

Likvidtransaktion

(punkterna 9.7 och 9.8)

När en tillgång betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det belopp som framgår av fakturan (inklusive kreditfaktura), avtalet eller liknande. Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska onormalt fördelaktiga betalningsvillkor inte beaktas.

Förvärv mot lånerevers eller övertagande av skulder jämställs med en likvidtransaktion.

Endast belopp som utges för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. Mervärdesskatt ska dock räknas in i anskaffningsvärdet till den del företaget inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

I kapitel 2 finns regler om anskaffningsvärdets storlek vid byten.

Förvärv med försäkring ersättning

(punkt 9.9)

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

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras (se punkterna 10.29–10.34), och
- att försäkring ersättningen (såväl likvida medel som ersättningstillgång) ska redovisas som intäkt (se punkt 6.25).

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkring ersättning är utgångspunkten det belopp som framgår av faktura, avtal eller liknande (se punkterna 9.7 och 9.8). I de fall försäkringsbolaget ersätter en skadad tillgång med en annan tillgång ska punkterna 2.7 och 2.8 tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet.

Förvärv genom testamente eller gåva

(punkt 9.10)

Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Förvärv med offentliga stöd

(punkterna 9.11 och 9.12)

Finansierar företaget inköp av en tillgång helt eller delvis med offentliga stöd minskar stödet anskaffningsvärdet. Stödet ska således inte redovisas som intäkt. Överstiger stödet utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt. Av punkt 19.23 framgår att företaget ska lämna upplysning om storleken på stödet.

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

Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp.

Kommentarer till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 10.1–10.7)

En eller flera immateriella eller materiella anläggningstillgångar?

(punkt 10.1)

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. 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.

Förvärfvas t.ex. ett konferensbord med tillhörande stolar räknas det som *en* enhet, eftersom de har ett naturligt 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 samband med de andra kopieringsmaskinerna.

Immateriell eller materiell anläggningstillgång?

(punkt 10.2)

Anläggningstillgångar kan bestå av både immateriella och materiella delar. T.ex. består ett passersystem till en liftanläggning av både materiella (spärrar) och immateriella delar (dataprogram för liftkortshantering). Förvärfvas 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.

Köp av en dator och programvara som är nödvändig för datorns funktion (t.ex. operativsystem) betraktas som *en* investering och klassificeras utifrån respektive föremåls andel av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Kostar programvaran 2 500 kronor och datorn 11 000 kronor räknas programvaran in i anskaffningsvärdet för den materiella tillgången (2 500 kronor utgör mindre än 50 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet på 13 500 kronor).

Egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

(punkt 10.3)

I 4 kap. 2 § ÅRL anges att utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt

ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill). Punkt 10.3 är en inskränkning som innebär att företag som tillämpar det allmänna rådet inte får ta upp en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång, trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. Detta medför att t.ex. forsknings- och utvecklingsarbeten som företaget självt har bedrivit inte får aktiveras utan utgifterna för sådant arbete ska redovisas som kostnad direkt. Detta gäller oavsett om det är företagets anställda eller externa konsulter som har utfört arbetet. Avgörande för frågan om utgifterna får aktiveras eller inte är således om tillgången är egenupparbetad eller förvärvad av extern part, t.ex. i form av rättigheter eller goodwill, inte om utgifterna är interna eller externa. Övriga utgifter i samband med forsknings- och utvecklingsarbete, t.ex. utgifter för att söka patent, behandlas på motsvarande sätt.

En förvärvad immateriell anläggningstillgång får däremot redovisas som en tillgång.

Vilka materiella anläggningstillgångar får redovisas som kostnad?

(punkterna 10.4 och 10.5)

Av förenklingsskäl får materiella anläggningstillgångar av mindre värde och korttidsinventarier kostnadsföras samma år de anskaffas. Detta överensstämmer med IL:s bestämmelse om inventarier av mindre värde.

I punkt 10.4 anges att en materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad om anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för mervärdesskatt som inte ska dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen. Anskaffas flera olika materiella anläggningstillgångar och kan de anses ingå som ett led i en större investering får utgifterna redovisas som kostnad om det sammanlagda anskaffningsvärdet för investeringen understiger ett halvt prisbasbelopp.

Delar av en enhet utgör tillsammans *en* tillgång om det finns ett naturligt inbördes samband mellan delarna eller om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion (se punkt 10.1). Eftersom ett konferensbord med stolar räknas som *en* tillgång får bordet och stolarna inte kostnadsföras direkt om tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde överstiger ett halvt prisbasbelopp.

I punkt 10.5 anges att en materiell anläggningstillgång får redovisas som kostnad, om den kan antas ha en nyttjandeperiod på högst tre år (korttidsinventarier).

Förbättringsutgifter på annans fastighet

(punkt 10.6)

I punkt 10.6 anges att förbättringsutgifter på annans fastighet ska redovisas som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsutgifter på annans fastighet om nyttjanderättshavaren bekostat utgifterna och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda. En näringsidkare som bedriver verksamhet på annans fastighet och bekostar ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten blir inte ägare till ny-, till- eller

ombyggnaden. Ägare blir istället fastighetsägaren. Trots detta ska nyttjanderätts-havaren redovisa förbättringsutgifterna som en tillgång. Motsvarande gäller för byggnadstillbehör och markanläggningar som bekostats av nyttjanderättshavaren.

Det framgår av punkt 10.14 om ombyggnaden är aktiverbar. Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet tas upp i punkterna 10.16 och 10.24 med tillhörande kommentarer.

Redovisning av materiella anläggningstillgångar till bestämd mängd och fast värde

(punkt 10.7)

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 sammanlagda värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Tillgångarnas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

En delposts sammanlagda 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 sammanlagda 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

(punkterna 10.8–10.12)

Förvärvade immateriella och materiella anläggningstillgångar

(punkterna 10.8 och 10.9)

Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång.

Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in i anskaffningsvärdet.

I punkt 10.8 förtydligas vilka utgifter som kan anses vara direkt hänförliga till förvärvet. Exempel på sådana direkta utgifter är utgifter för frakt, tull, import, lagfart, installation och konsulttjänster. 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. Andra utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet är t.ex. iordningställande av plats för installation eller uppförande av tillgången. Utgifter för provkörning och intrimning är däremot inte sådana utgifter. Driftsförluster i ett inledningsskede, innan anläggningen når planerad driftsnivå, ska inte heller räknas in utan belastar resultatet.

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

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. För denna typ av utgifter kan det däremot bli aktuellt att redovisa en avsättning (se kapitel 16).

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

I punkt 10.9 anges att anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång som tidigare leasats utgörs av det belopp som leasetagaren betalar till leasegivaren för att lösa tillgången och de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen. Har t.ex. leasetagaren erlagt en första förhöjd leasingavgift och senare förvärvat tillgången innan leasetiden gått ut, kan den förhöjda leasingavgiften normalt antas ha påverkat lösenpriset. Den första förhöjda avgiften ska utgöra en del av anskaffningsvärdet, om någon del av tillgångsposten (förutbetalad kostnad) finns kvar när den leasade tillgången köps. Se exempel 10 b.

Egentillverkade materiella anläggningstillgångar

(punkterna 10.10–10.12)

Av punkt 10.10 framgår att i anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång ska inräknas

- inköpspriset för material,
- utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka tillgången, och
- sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 10.8.

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

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får, enligt 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader (inte administrations- och försäljningskostnader) 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 pålagget motsvara den andel av de indirekta tillverkningskostnaderna som anses hänförliga till det arbete som lagts ned t.o.m. balansdagen.

I punkt 10.11 a–f anges att följande utgifter inte ska räknas in i anskaffningsvärdet och detta oavsett om de är direkta eller indirekta

- ränta,
- förkastade alternativ,
- administration,
- nedmontering, bortforsling och återställning,
- forskning, eller
- 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.

Ränta ska t.ex. inte räknas in i anskaffningsvärdet trots att det finns viss möjlighet till det enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL.

De utgifter för egentillverkade materiella anläggningstillgångar som ska aktiveras ska enligt punkt 10.12 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

(punkterna 10.13–10.15)

I 4 kap. 3 § femte stycket ÅRL anges att utgifter för värdehöjande förbättringar får räknas in i anskaffningsvärdet om de lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Utgifter som kostnadsförts tidigare år får således inte redovisas som tillgång ett senare räkenskapsår.

Byggnader och mark

(punkterna 10.13 och 10.14)

Utgifter för en tillbyggnad ska alltid tas upp som tillgång.

Utgifter för en ombyggnad ska endast tas upp som tillgång till den del de kan antas höja värdet på fastigheten. Får utgiften dras av direkt vid inkomstbeskattningen får den kostnadsföras även i redovisningen.

Utgifter för reparation och underhåll ska inte aktiveras utan utgifterna ska redovisas som kostnad direkt.

Det kan ibland vara svårt att avgöra om en åtgärd är en reparation eller en ombyggnad. 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 byggnadens olika delar hade senast något aktiverades på respektive del. Innebär en åtgärd att byggnadens skick förbättras på grund av att det material som byggnaden ursprungligen hade inte längre finns, får det ändå ses som en reparation.

Enligt Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst får sådana ändringsarbeten på byggnad som kan anses normala i verksamheten behandlas som utgifter för reparation. Sålunda får t.ex. utgifter för flyttning av innerväggar för att omdisponera utrymmena i ett kontor kostnadsföras direkt. Eftersom direktavdrag beviljas skattemässigt får utgiften av förenklingskäl kostnadsföras även i redovisningen.

Ombyggnader som kan antas höja värdet på fastigheten är sådana ombyggnader 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 värdehöjande ombyggnationer och inte reparationer. Så är fallet vid t.ex. ett omfattande byte av bärande delar eller om fönster byts ut till en mer energisparande modell. Det som ska aktiveras är endast den del som kan antas höja värdet. Den kostnad företaget hade haft om det bytt till samma fönstermodell som tidigare ska således inte aktiveras.

Reglerna är utformade för att stämma överens med IL. Vägledning kan hämtas från Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst.

Övriga immateriella och materiella anläggningstillgångar

(punkt 10.15)

För andra tillgångar än byggnad och mark gäller att utgifter efter anskaffningstidpunkten ska läggas till det redovisade värdet endast om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades. 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

(punkterna 10.16–10.28)

Gemensamma bestämmelser

(punkterna 10.16–10.22)

De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under respektive rubrik.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar

(punkterna 10.16–10.23)

Nyttjandeperiod

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.16 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett företags policy kan t.ex. ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. Nyttjandeperioden kan därför vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är således en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. Av förenklingsskäl får dock nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 10.23 bestämmas till fem år.

Tillämpas inte punkt 10.23 ska nyttjandeperioden och avskrivningsplanen normalt fastställas utifrån antagandet att avskrivningsobjektet ska återanskaffas, dvs. ersättas med en ny enhet när det bedöms mer ekonomiskt än andra handlingsalternativ, t.ex. när

- utgifter för löpande drift och underhåll ökar samtidigt som tillgångens prestanda minskar, eller
- den tekniska utvecklingen medför lägre drifts- eller kapitalkostnader, bättre produktkvalitet, miljövänligare teknik etc.

Nyttjandeperioden och avskrivningsplanen kan också påverkas av förväntat kapacitetsutnyttjande, antal skift och därmed sammanhängande förslitning samt service- och underhållsprogram.

Följande frågeställningar bör beaktas när nyttjandeperioden för maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska fastställas:

- Följer nyttjandeperioden av avtal?
- Har företaget tidigare haft en jämförbar tillgång?
- Finns det en etablerad branschpraxis som är relevant för företaget?

När nyttjandeperioden ska fastställas för en ny tillgång kan nyttjandeperioden för jämförbara tillgångar som företaget tidigare haft användas som utgångspunkt. Ett transportföretag som t.ex. använder lastbilar under tio år medan personbilarna byts ut efter fyra år, kan därför fastställa nyttjandeperioden för en nyinköpt lastbil till tio år, om det inte finns något som tyder på att den nyinköpta lastbilen kommer att användas under en kortare eller längre period.

Etablerad branschpraxis kan t.ex. vara att det inom taxinäringen finns en praxis att taxibilar normalt byts ut efter tre år. Branschpraxis bör användas endast om den är relevant för företaget.

I 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL anges att nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Ett exempel är när nyttjandeperioden följer av avtal, t.ex. kan ett avtal ge rätt till ett varumärke under tio år. En förutsättning för att nyttjandeperioden ska vara tio år är att varumärket förväntas representera ett värde för företaget under hela tioårsperioden. Tillämpas en längre avskrivningstid än fem år ska skälen för detta anges i not.

Avskrivningsmetoder

Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela det avskrivningsbara beloppet över nyttjandeperioden. De metoder som används 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?

Enligt punkt 10.17 ska varje anläggningstillgång skrivas av för sig. Vad som räknas som *en* anläggningstillgång framgår av punkt 10.1 och kommentaren till punkten. Delar av en enhet utgör tillsammans *en* anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska fungera. Enligt punkt 10.18 första stycket ska delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör *en* anläggningstillgång skrivas av gemensamt. En dator som förvärvats med tillhörande skärm ska därför skrivas av gemensamt med skärmen och med samma nyttjandeperiod. Tillkommande aktiverade utgifter utgör inte en separat avskrivningsenhet.

Enligt punkt 10.19 första stycket ska avskrivningen påbörjas det år tillgången tas i bruk. Anskaffar företaget en maskin i slutet av året men börjar använda den först året

efter ska avskrivning inte göras för anskaffningsåret. Skattemässigt får avskrivning påbörjas när företaget äger tillgången. Det kan innebära att den skattemässiga avskrivningen påbörjas året innan nyttjandeperioden inleds. Eftersom avskrivningsberäkningarna dessutom är olika är det vanligt att det finns en skillnad mellan tillgångens skattemässiga värde och värdet enligt reglerna i det allmänna rådet. Använder sig företaget av de skattemässiga reglerna för räkenskapsenlig avskrivning ska denna skillnad redovisas som en obeskattad reserv i posten Ackumulerade överavskrivningar. Se exempel 10 c.

Av punkt 10.19 andra stycket följer att avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Har nyttjandeperioden fastställts till fem år och tillgången tas i bruk när halva räkenskapsåret har gått, får tillgången ändå skrivas av med en femtedel.

Vidare anges i punkt 10.19 tredje stycket att avskrivning inte behöver göras det år som tillgången avyttras. Detta innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 10.20 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har företaget förvärvat rätt till ett varumärke och det verkliga värdet är betydligt högre än det värde som företaget redovisar i sin balansräkning ska avskrivningar ändå göras enligt den fastställda nyttjandeperioden.

Av punkt 10.21 framgår att avskrivning kan göras på två olika sätt. Det ena sättet innebär att hela anskaffningsvärdet skrivs av och detta oavsett eventuellt restvärde. T.ex. ska en bil som ska användas i företaget under fyra år skrivas av med hela anskaffningsvärdet under denna fyraårsperiod även om företaget bedömer att bilen kommer att säljas för ett visst belopp efter fyra år.

Det andra sättet att göra avskrivning på innebär att ett avskrivningsbart belopp fastställs som utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet och restvärdet. Denna metod ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Restvärdet är vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå. Avskrivningar görs till dess att tillgångens redovisade värde är lika med det fastställda restvärdet. Restvärde beräknas främst för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut. Övergår ett företag till att minska anskaffningsvärdet med ett beräknat restvärde när det avskrivningsbara beloppet fastställs ska den nya metoden enligt punkt 2.3 endast tillämpas framåt i tiden och på nya transaktioner. Det innebär att om företaget ändrar metod och inför restvärde vid beräkning av avskrivningsunderlaget för lastbilar får inte värderingen av befintliga lastbilar ändras men däremot ska den nya metoden tillämpas för alla nyinköpta lastbilar.

Restvärde får inte tillämpas om företaget bestämt nyttjandeperioden enligt punkt 10.23. Se exempel 10 b.

Djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som anläggningstillgångar ska skrivas av utifrån nyttjandeperioden. Dessa får i redovisningen inte värderas enligt 17 kap. 5 § IL. Skattemässigt får alla djur i jordbruk och renskötsel värderas på samma sätt oavsett klassificering.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för värdering av delposter tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat. I punkt 2.3 anges att ett företag får ändra princip för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet. Det innebär t.ex. att ett företag kan skriva av sina kontorsmöbler på 5 år enligt punkt 10.23 och ta hänsyn till restvärde vid beräkningen av avskrivningsunderlaget för sina lastbilar.

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Enligt punkt 10.22 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 väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter inte utgör en separat avskrivningsenhet (se punkt 10.18 tredje stycket) ska nyttjandeperioden för hela tillgången omprövas. För en investering i en produktionsutrustning som medför att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs, ska därför det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden. Se exempel 10 d.

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

Förbättringsutgifter på annans fastighet

(punkterna 10.16–10.22 och 10.24)

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.16 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Normalt fastställs nyttjandeperioden för en förbättring på annans fastighet till den tid företaget har kvar på hyreskontraktet. För att undvika skillnader mellan beskattning och redovisning får företaget enligt punkt 10.24 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

(punkterna 10.16–10.22 och 10.25–10.28)

Nyttjandeperiod

Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Enligt punkt 10.16 är nyttjandeperioden den tid som företaget avser att nyttja tillgången. I ett företags policy kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande. I ett företag kan därför nyttjandeperioden vara kortare än tillgångens totala livslängd. Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är därför en bedömningsfråga baserad bl.a. på företagets erfarenhet av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget. När det gäller ett fastighetsförvaltande företag kan nyttjandeperioden för en byggnad vara en helt annan än nyttjandeperioden för en liknande byggnad i ett verkstadsföretag.

Enligt punkt 10.18 andra stycket utgör mark, markanläggning, byggnad, byggnadstillbehör och tillkommande utgifter separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. Mark har i normalfallet en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av (se punkt 10.25).

Av förenklingsskäl får nyttjandeperioden för täckdiken och skogsvägar bestämmas till 10 år och för övriga markanläggningar till 20 år (se punkt 10.26). För byggnad, tillbyggnad och sådan ombyggnad som aktiverats som byggnad får nyttjandeperioden bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag för byggnader (se punkt 10.27). En tillbyggnad eller en aktiverad ombyggnad utgör en separat avskrivningsenhet och skrivs av var för sig (se punkt 10.18 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.

Hur ska avskrivning beräknas?

Som nämnts ovan ska mark inte skrivas av, medan övriga delar av en fastighet ska skrivas av var för sig. Tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och markanläggning ska utgöra separata avskrivningsenheter och skrivas av var för sig (se punkt 10.18 andra stycket).

Avskrivning påbörjas det år som tillgången tas i bruk (se punkt 10.19 första stycket). När det gäller byggnad som förvärvas får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Anledningen är att företaget ska kunna ha samma avskrivning i redovisningen som vid beskattningen.

Avskrivning behöver inte göras det år som fastigheten avyttras (se punkt 10.19 tredje stycket). Det innebär att företaget kan beräkna realisationsresultatet utifrån det redovisade värdet vid årets ingång.

Av punkt 10.20 framgår att avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. Har en fastighet ett verkligt värde som är betydligt högre än det redovisade värdet ska avskrivning ändå göras utifrån den fastställda avskrivningsplanen.

Byggnader ska alltid skrivas av till dess det redovisade värdet är noll kronor (se punkt 10.21). Metoden att fastställa ett restvärde finns till för anläggningstillgångar som regelbundet byts ut, vilket i normalfallet inte gäller byggnader.

Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod (se punkt 10.28). Avskrivningen hanteras därmed inte på samma sätt som avskrivningar på till- och ombyggnader. Detta beror på att det inte finns någon skattemässig avskrivningsrätt på en uppskrivning.

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

När ska avskrivningsplanen omprövas?

Enligt punkt 10.22 ska fastställd avskrivningsplan omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. Företaget ska alltså inte löpande pröva om den fastställda avskrivningsplanen är rätt utan den nyttjandeperiod som initialt beslutades ska användas även om förutsättningarna har ändrats (se även kommentarer till nedskrivningsreglerna). Avskrivningsplanen ska däremot ändras om den är uppenbart felaktig, dvs. om nyttjandeperioden väsentligt har påverkats av antingen en tidigare felaktig bedömning eller ändrade förutsättningar. Detta innebär att mindre justeringar normalt inte ska göras i avskrivningsplanen.

Eftersom tillkommande aktiverade utgifter som avser byggnad och mark utgör *en* avskrivningsenhet och skrivs av separat (se punkt 10.18 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

(punkterna 10.29–10.36)

Gemensamma bestämmelser

(punkterna 10.29 och 10.30)

De gemensamma bestämmelserna kommenteras nedan under respektive rubrik.

Maskiner, inventarier och immateriella tillgångar

(punkterna 10.29–10.33)

Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 10.29 göras för varje avskrivningsenhet.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att leda till en realisationsförlust (se punkt 10.30). Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i punkt 7.12.

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på högst fem år ska också skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs (se punkt 10.31). Ett exempel på när nedskrivning ska göras är att företaget fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet understiger det redovisade värdet. Har däremot en tillgång förstörts så att den inte längre kan användas ska tillgången kostnadsföras. I det fallet är det inte fråga om nedskrivning utan om en utrangering som i sin tur leder till en realisationsförlust som ska redovisas i enlighet med punkt 7.13.

För maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod på mer än fem år gäller andra regler för när nedskrivning ska göras. En sådan tillgång ska skrivas ned om tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat och nyttan för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade (se punkt 10.32). Följande händelser kan ges som exempel:

- Tillgångens marknadsvärde har minskat väsentligt under perioden och skälet kan inte hänföras till tillgångens ålder eller att den använts på ett normalt sätt.
- Den marknad som tillgången används på har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. ändrade marknadsförutsättningar eller förändringar inom teknologi eller det rättsliga området.
- Tillgången är tekniskt föråldrad eller har skadats.
- Möjligheten att använda tillgången på det sätt som det var tänkt har påverkats negativt av en väsentlig händelse som har inträffat eller förväntas inträffa inom en snar framtid, t.ex. att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör.

Nedskrivning ska endast göras om värdenedgången är bestående. Kan tillgångens nytta för företaget antas bli återställd inom två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade anses inte värdenedgången vara bestående (se punkt 10.32 b). Nedskrivningsbehovet kan ha föranletts av ändrad lagstiftning som

gör att företaget inte kan använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt sätt. Finns tydliga indikationer på att lagstiftningen kommer att ändras så att företaget åter kommer att kunna använda tillgången på ett ekonomiskt lönsamt sätt, behöver nedskrivning inte göras.

Kommer företaget vid nedskrivningsprövningen enligt punkt 10.32 fram till att nedskrivning ska göras, ska tillgången skrivas ned till ett värde som den skulle ha haft med en nyttjandeperiod om fem år, om inte det verkliga värdet är uppenbart lägre (se punkt 10.33 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

(punkterna 10.29–10.30 och 10.34)

Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om dess värde är lägre än tillgångens redovisade värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningsprövningen ska enligt punkt 10.29 göras för varje avskrivningsenhet (dvs. mark, markanläggning respektive byggnad). Företaget kan alltså inte underlåta att göra nedskrivning på en byggnad med motiveringen att t.ex. marken har ett högre värde än det redovisade värdet.

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust (se punkt 10.30). Skälet till nedskrivning i detta fall är att själva avyttringen inte kommer att redovisas förrän riskerna och förmånerna övergår enligt vad som anges i tabellen i punkt 7.12 andra stycket.

Byggnader, markanläggningar och mark ska skrivas ned om det är uppenbart att värdet på den enskilda tillgången på balansdagen betydligt understiger tillgångens redovisade värde (se punkt 10.34). En indikation på att nedskrivning kan vara nödvändig är att taxeringsvärdet minskat i sådan omfattning att taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 understiger det redovisade värdet. Andra indikationer på att det är uppenbart att nedskrivning ska göras kan vara att företaget har fattat beslut om försäljning och det är uppenbart att marknadsvärdet väsentligt understiger det redovisade värdet eller att en del av en byggnad har rivits, brunnit eller på annat sätt blivit obrukbar.

Tillgången ska skrivas ned till det återstående uppskattade värdet i företaget. Det innebär att i en fortgående verksamhet är det byggnadens, markens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt vid bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkten vid bedömningen. Om nedskrivning har

gjorts p.g.a. att taxeringsvärdet har minskat, kan det återstående värdet bestämmas till taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

Enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska nedskrivningar redovisas i resultaträkningen.

Återföring av en nedskrivning

(punkterna 10.35 och 10.36)

En nedskrivning ska återföras endast om skälet som föranledde nedskrivningen inte längre finns kvar. Har tillgången ökat i värde av andra skäl ska nedskrivningen inte återföras.

Efter återföring av nedskrivning får inte värdet på tillgången överstiga ett värde motsvarande vad tillgången skulle ha varit redovisad till om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.

Se även exempel 10 e.

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

Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

(punkterna 10.37 och 10.38)

Immateriella och materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Av 4 kap. 6 § ÅRL följer att anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde och som väsentligt överstiger tillgångens redovisade värde får skrivas upp. Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet enligt 4 kap. 6 § tredje stycket ÅRL. Uppskrivning utgör ett undantag från huvudregeln att värdering sker med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. För företag som tillämpar det allmänna rådet begränsas de möjligheter till uppskrivning som finns enligt ÅRL. Detta innebär att dessa företag inte får skriva upp andra materiella och immateriella anläggningstillgångar än byggnader och mark. Sådan uppskrivning får göras till högst taxeringsvärdet. Har fastigheten ändrats genom till- eller ombyggnad får uppskrivning inte göras eftersom en sådan ökning i stället hanteras genom att anskaffningsvärdet på byggnaden ökar. Anledningen till att endast byggnader och mark får skrivas upp är att det är svårt att visa att övriga tillgångar har ett högre, tillförlitligt och bestående värde.

Enligt ÅRL får uppskrivningsbeloppet endast användas för avsättning till uppskrivningsfond eller för ökning av aktiekapitalet genom fondemission. I kommentarerna till kapitel 15 beskrivs reglerna om uppskrivningsfond.

Kommentarer till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

Tillämpning

(punkt 11.1)

Kapitlet behandlar inte andelar i koncern- eller intresseföretag. Dessa tas upp i kapitel 20.

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

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

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 11.2–11.5)

Vad är en finansiell anläggningstillgång?

(punkterna 11.2 och 11.3)

Enligt punkt 9.4 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En finansiell tillgång som företaget avser inneha längre tid än 12 månader efter balansdagen är en finansiell anläggningstillgång (se punkt 11.2).

Av punkt 9.5 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.

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. 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.

Enligt punkt 9.1 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Enligt punkt 11.3 ska en kapitalförsäkring redovisas som en finansiell anläggningstillgång om den är förenad med återköpsrätt och utbetalningarna, dvs. försäkringsersättning och eventuell återbetalning, alltid tillfaller företaget. Försäkringen ska därför vara förenad med ett återbetalningsskydd som säkerställer att försäkringskapitalet alltid återbetalas till företaget och inte tillfaller försäkringsbolaget, t.ex. vid dödsfall. Är ett pensionsåtagande kopplat till en kapitalförsäkring och utbetalningen går direkt till en person som företaget anvisat ska kapitalförsäkringen ändå redovisas som en finansiell anläggningstillgång. En pantsättning av en kapitalförsäkring påverkar inte om den ska redovisas som en tillgång. Pensioner behandlas i kapitel 16.

Vad får inte redovisas som finansiell anläggningstillgång?

(punkt 11.4)

Enligt punkt 11.4 får ett företag inte redovisa en uppskjuten skattefordran. En uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida skatt. Den 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?

(punkt 11.5)

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkt 11.5 framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att så länge värdepappersportföljen totalt är redovisad till ett värde som understiger dess totala värde (t.ex. noterad kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag) behöver ingen nedskrivning göras även om värdet på ett enskilt aktieslag gått ned. Se exempel 11 i.

Värdering

(punkterna 11.6 och 11.7)

Ingen värdering till verkligt värde

(punkt 11.6)

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Långfristiga fordringar i utländsk valuta

(punkt 11.7)

Enligt punkt 11.7 ska en långfristig fordran i utländsk valuta värderas till balansdagens kurs, trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen och resterande del ska redovisas till balansdagens kurs.

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

(punkterna 11.8–11.13)

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

När det gäller optioner som är finansiella anläggningstillgångar är det den premie som framgår av köpnotan som är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet.

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång. Exempel på sådana utgifter är, enligt punkt 11.8, courtage och omsättningsavgift. Däremot ska förvaltningsavgifter inte räknas in. Se exempel 11 a.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Enligt punkt 11.9 ska upplupen avkastning som ingår i inköpspriset för en finansiell anläggningstillgång minska tillgångens anskaffningsvärde. Detta gäller t.ex. vid köp av statsobligationer där avtalad men ej utbetald ränta ingår i inköpspriset. Den upplupna räntan redovisas som övrig kortfristig fordran och periodiseras linjärt i

enlighet med reglerna i kapitel 8. Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver inte minska tillgångens anskaffningsvärde. Se exempel 11 b och 11 d.

Är företaget medlem i en ekonomisk förening och har insatsemission erhållits ska det redovisade värdet på andelen öka när behörigt organ beslutat om insatsemissionen.

Ett lämnat aktieägartillskott ska, enligt punkt 11.10, öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Även utfästelser som lämnas efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får redovisas på balansdagen. I samband med att aktieägartillskott lämnas kan nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Erhållna aktieägartillskott ska redovisas som fritt eget kapital (se kapitel 15).

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

Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden (se IL). Se punkt 11.11 och exempel 11 c.

Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska, enligt punkt 11.12, anskaffningsvärdet justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften, t.ex. vid inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.

Vissa finansiella anläggningstillgångar har en garanterad avkastning. Ett sådant exempel är en nollkuponobligation där anskaffningsvärdet understiger det garanterade inlösenvärdet eftersom hela avkastningen betalas ut när obligationen löses in. För sådana tillgångar ska det redovisade värdet varje år ökas med 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 punkt 11.13 och exempel 11 e och 11 f.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

(punkterna 11.14–11.20)

Enligt punkt 11.5 är en värdepappersportfölj *en* finansiell anläggningstillgång. Av detta följer att det är värdepappersportföljens totala värde (t.ex. noterad kurs multiplicerat med antal aktier för respektive aktieslag) som vid en nedskrivningsprövning ska jämföras med portföljens totala redovisade värde (se även kommentar till punkt 11.5).

Vilket värde ska jämföras med det redovisade värdet?

(punkterna 11.14–11.16)

I punkterna 11.14–11.16 regleras vilket värde som ska jämföras med tillgångens redovisade värde vid en nedskrivningsprövning.

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.

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.

För en kapitalförsäkring ska enligt punkt 11.16 försäkringens återköpsvärde jämföras med det redovisade värdet för att se om nedskrivning behöver redovisas. Bestämmer en sådan tillgång värdet på en pensionsutfästelse ska också värdet på avsättningen justeras (se kapitel 16).

När ska nedskrivning ske?

(punkterna 11.17–11.19)

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.

Är värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor finns en väsentlighetsregel som innebär att nedskrivning inte behöver göras om den finansiella anläggningstillgångens värde understiger dess redovisade värde med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 11.17 andra stycket, krav på en kollektiv värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

Finansiella anläggningstillgångar, t.ex. aktier och andelar, ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärde om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att leda till en realisationsförlust (se punkt 11.18).

Finansiella anläggningstillgångar med ett garanterat inlösenvärde och vilka företaget avser att behålla till förfall behöver enligt punkt 11.19 skrivas ned endast om det redovisade värdet minskat med eventuell kvarvarande överkurs enligt punkt 11.13 överstiger det garanterade värdet.

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

Återföring av en nedskrivning

(punkt 11.20)

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

En nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen (35 000 kronor) återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får endast 25 000 kronor återföras. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

(punkt 11.21)

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2 och exempel 11 a.

Kommentarer till Kapitel 12 – Varulager

Tillämpning

(punkterna 12.1 och 12.2)

Det är avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång (se punkt 9.4). Fastigheter som förvärvas eller uppförs i syfte att säljas vidare är omsättningstillgångar (varulager). En fastighet som är klassificerad som anläggningstillgång och som företaget beslutar att sälja ska inte omklassificeras till omsättningstillgång (se punkt 9.5).

Varulager utgörs av omsättningstillgångar som är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor) eller är under tillverkning för att bli färdiga varor.

Varulager utgörs också av sådana omsättningstillgångar som ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster. Det 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.

Detta kapitel behandlar inte pågående arbete för annans räkning och inte heller lager av värdepapper och andra finansiella instrument. Tillgångar som används i så kallade pågående arbeten (tjänste- och entreprenaduppdrag) behandlas i kapitel 6. En anpassning av en standardprodukt för en specifik kunds räkning ingår i varulagret och är inte ett entreprenaduppdrag eftersom det rör sig om en bearbetning av en vara som företaget normalt tillverkar eller har i lager. Kapitlet tillämpas inte heller på lager av värdepapper och andra finansiella instrument utan lager av sådana tillgångar behandlas i kapitel 14.

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 12.3–12.6)

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL ska samma principer för bl.a. värdering tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat (konsekvent tillämpning). När det gäller lagervärdering är detta särskilt viktigt eftersom relativt lika förutsättningar annars kan ge olika resultat. Det innebär att varulagrets anskaffningsvärde ska beräknas på samma sätt varje år under förutsättning att företagets verksamhet, inköpsrutiner eller annat inte har förändrats. Exempelvis ska ett företag som värderar varulagret med utgångspunkt i försäljningspriset (se punkt 12.8) göra så varje år. Köper företaget däremot in ett lagersystem som möjliggör värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet kan företaget ändra värderingsmetod.

Post för post eller kollektiv värdering

(punkt 12.3)

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. En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen. Ett exempel 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 varulagerssystemets 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

(punkterna 12.4 och 12.5)

Enligt punkt 12.4 ska företaget dels beräkna anskaffningsvärdet, dels bedöma nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp (om kollektiv värdering tillämpas). Varulagret ska värderas post för post, dvs. värdet ska bestämmas för varje vara eller varugrupp. Det är därför inte tillräckligt att göra en bedömning av varulagrets totala nettoförsäljningsvärde.

Företaget behöver inte beräkna nettoförsäljningsvärdet för varje vara eller varugrupp om det är uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet är högre än anskaffningsvärdet.

Enligt punkt 12.5 får varulagret 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. Punkten överensstämmer med 17 kap. 4 § IL. Utgångspunkt är varulagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Värderas någon vara eller varugrupp till nettoförsäljningsvärde får inte 97-procentsregeln tillämpas på någon del av varulagret. Ger en värdering enligt lägsta värdets princip ett lägre värde än 97 procent av anskaffningsvärdet ska varulagret tas upp till detta lägre värde.

Enligt 17 kap. 4 § IL undantas t.ex. lager av fastigheter, elcertifikat och utsläppsrätter från 97-procentsregeln.

Redovisning av råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

(punkt 12.6)

Enligt 4 kap. 12 § ÅRL är det enbart råvaror och förnödenheter som uppfyller följande tre kriterier som får redovisas till bestämd mängd och fast värde (dvs. tas upp till samma värde utan inventering på balansdagen).

- Råvarorna och förnödenheterna ska omsättas.
- Råvarorna och förnödenheternas sammantagna värde ska vara av underordnad betydelse för företaget.
- Råvarorna och förnödenheternas kvantitet, värde och sammansättning ska inte variera väsentligt.

Postens sammantagna värde anses enligt punkt 12.6 inte variera väsentligt om värdet kan antas ligga i intervallet +/- 20 procent jämfört med det fastställda (redovisade) värdet. Fastställs t.ex. postens värde till 100 000 kronor får den redovisas till bestämd

mängd och fast värde, om postens sammantagna värde kan antas ligga i intervallet 80 000–120 000 kronor.

Anskaffningsvärde för varulager

(punkterna 12.7–12.12)

Grundläggande bestämmelser för att beräkna tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9.

Enligt 4 kap. 9 § andra stycket ÅRL är anskaffningsvärdet för varulagret utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet för ett varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande princip (4 kap. 11 § första stycket ÅRL). FIFU-principen innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

När anskaffningsvärdet för varulager beräknas ska 4 kap. 3 § andra–fjärde styckena ÅRL tillämpas (se nedan).

Förvärvade varor

(punkterna 12.7 och 12.8)

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor. Indirekta kostnader ska däremot inte räknas in.

I punkt 12.7 förtydligas vilka utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång. Exempel på sådana utgifter är utgifter för frakt, tull och import. Även andra utgifter som är direkt föranledda av förvärvet ska tas med i anskaffningsvärdet, t.ex. utgifter för lagfart vid beräkningen av lagerfastigheters anskaffningsvärde.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknade prisavdrag även om de bekräftas efter balansdagen men innan årsredovisningen avges.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. För exempelvis fraktkostnader kan ett schablonpålägg tas fram utifrån tidigare års fraktkostnader vid beräkning av anskaffningsvärdet för varorna. Schablonpålägget ska ge ungefär samma värde som vid beräkning utifrån faktiska utgifter. Vid

värderingen av lagret i samband med bokslutet ska företaget därför jämföra schablonen med de faktiska utgifterna och eventuellt justera pålägget.

Detaljhandelsföretag och handelsföretag har enligt punkt 12.8 möjlighet att schablonmässigt beräkna anskaffningsvärdet för en förvärvad vara eller varugrupp till försäljningspriset (exklusive moms) med avdrag för det pålägg som används i priskalkylen. Den här metoden underlättar för detaljhandelsföretag och andra handelsföretag som använder renodlade priskalkyler. Alternativt kan anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset med avdrag för bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen. Har försäljningspriset eller bruttovinstmarginalen förändrats efter inköpstillfället ska hänsyn tas till förändringen eftersom schablonen ska ge ungefär samma anskaffningsvärde som en värdering utifrån årets faktiska utgifter. Se exempel 12 c.

Egentillverkade varor

(punkterna 12.9–12.12)

Av punkt 12.9 framgår att följande direkta utgifter ska räknas in i anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara:

- Inköpspriset för material.
- Utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna.
- Sådana utgifter och avdrag som anges i punkt 12.7.

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

Eftersom det allmänna rådet bygger på förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara, trots det som anges i 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL (se punkt 12.10). Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till tillverkningen av en specifik vara eller order. Förnödenheter hänförs inte till en bestämd vara eller order och är därför indirekta tillverkningskostnader. Till indirekta tillverkningskostnader räknas också avskrivningar på anläggningstillgångar som använts i tillverkningen.

Enligt punkt 12.10 andra stycket undantas djur i jordbruk och renkötsel som värderas enligt 17 kap. 5 § IL.

I punkt 12.11 a–e anges ett antal utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet och detta oavsett om de är direkta eller indirekta. Dessa är ränteutgifter, lagerhållningskostnader, administrations- och försäljningsomkostnader samt forsknings- och utvecklingskostnader.

Enligt punkt 12.12 ska räkenskapsårets utgifter för egentillverkade varor redovisas som kostnader i följande poster:

- Råvaror och förnödenheter.
- Övriga externa kostnader.
- Personalkostnader.

Vidare anges att förändringen av lager av egentillverkade varor under räkenskapsåret ska redovisas i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Egentillverkade varor kan redovisas såväl i posten Varor under tillverkning som i posten Färdiga varor och handelsvaror i balansräkningen. Det redovisade värdet av egentillverkade varor vid årets slut jämförs med det redovisade värdet vid årets början. Har lagervärdet ökat (minskat) redovisas i resultaträkningen det positiva (negativa) beloppet i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Se exempel 12 b.

För exempel på värdering av egentillverkade varor, se exempel 12 a.

Nettoförsäljningsvärde

(punkterna 12.13–12.17)

Enligt punkt 12.4 andra stycket behöver företaget inte göra någon exakt beräkning av nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp om det är uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet är högre än anskaffningsvärdet.

Med nettoförsäljningsvärde avses enligt 4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL försäljningsvärdet minskat med beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl får återanskaffningsvärdet användas i stället för nettoförsäljningsvärdet vid värderingen av varulagret.

Enligt punkt 12.13 är försäljningsvärdet det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Enligt punkt 2.11 ska hänsyn tas till information som finns tillgänglig efter balansdagen, om informationen bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

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

Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av en schablonmässig värdering. Vid varulagervärdering kan övertaligheten bestämmas schablonmässigt genom att en så kallad inkuranstrappa används. Inkuranstrappa kan

användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en koncern eller en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget.

När nettoförsäljningsvärdet beräknas för varor som är under tillverkning är utgångspunkten försäljningspriset för den färdiga varan. Det priset ska reduceras med alla kostnader som återstår fram till dess att varan är färdig, beräknat på samma sätt som anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara.

Vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet ska försäljningsvärdet reduceras med beräknad försäljningskostnad enligt 4 kap 9 § tredje stycket ÅRL. Det är endast sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen som ska reducera försäljningsvärdet (särkostnaden) enligt punkt 12.14. Det kan t.ex. röra sig om varurabatter, bonus och provisioner. Kostnader som inte är direkt hänförliga till försäljningstransaktionen, t.ex. normal lön till anställda, lagringskostnader och ränta under lagrings- och kredittid, ska däremot inte reducera nettoförsäljningsvärdet. Se exempel 12 a.

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. Sådana särskilda skäl kan enligt punkt 12.15 vara att försäljning av råvaror och halvfabrikat inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl. Återanskaffningsvärdet beräknas enligt samma metoder som anskaffningsvärdet, men baseras på balansdagens priser. I förekommande fall ska hänsyn tas till inkurans.

Värderingen till nettoförsäljningsvärde innebär att om försäljning av en vara bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas. Är nettoförsäljningsvärdet negativt till följd av ett åtagande ska varan redovisas till noll kronor (se punkt 12.16). 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. Det negativa beloppet redovisas som en kortfristig skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Enligt punkt 12.17 ska kostnaden för kasserade varor redovisas i den period varorna kasseras. För att varor ska anses kasserade ska de fysiskt ha avskiljts från lagret med avsikt att slängas. Om varorna har hanterats på ett sådant sätt är det möjligt att använda den så kallade 97-procentsregeln (se punkt 12.5) för övriga varor i lagret. Finns däremot varorna som ska kasseras fysiskt kvar i lagret och är värderade till noll

kronor, anses det som om en inkuransbedömning gjorts av varulagret. Det innebär att den så kallade 97-procentsregeln inte får användas för några varor i lagret.

Kommentarer till Kapitel 13 – Kortfristiga fordringar

Tillämpning

(punkt 13.1)

Kapitlet behandlar inte sådana fordringar som redovisas i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt i balansräkningsuppställningen i kapitel 4. Dessa fordringar tas upp i kapitel 6.

Kapitlet behandlar inte heller hur posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter ska värderas (se kapitel 6 och 7).

Kapitlet behandlar följande poster under rubriken Kortfristiga fordringar i balansräkningsuppställningen i kapitel 4:

- Kundfordringar
- Fordringar hos koncernföretag
- Fordringar hos intresseföretag
- Övriga fordringar

Grundläggande bestämmelser

Vad är kortfristiga fordringar?

(punkt 13.2)

Enligt punkt 13.2 är fordringar som normalt förfaller till betalning inom 12 månader efter balansdagen kortfristiga. Andra fordringar är långfristiga och hänförs till finansiella anläggningstillgångar (se kapitel 11).

I balansräkningsuppställningen i kapitel 4 anges vad som ska redovisas i respektive post under rubriken Kortfristiga fordringar. I posten Övriga fordringar redovisas skattefordringar. En skattefordran räknas som en kortfristig fordran även om den förfaller till betalning senare än 12 månader efter balansdagen. En skattefordran beräknas på samma sätt som en skatteskuld (se kommentaren under rubriken Skatteskulder i kapitel 17).

Vad får inte redovisas som kortfristig fordran?

(punkt 13.3)

Enligt punkt 13.3 får ett företag inte redovisa en uppskjuten skattefordran. En uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida skatt. Den 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

(punkterna 13.4–13.6)

Enligt 4 kap. 9 § första stycket ÅRL ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. När det gäller kortfristiga fordringar innebär detta att de ska värderas till det lägsta av beloppet på faktura, avtal eller liknande och det belopp som beräknas komma in. I det fall en ackordsuppgörelse träffats ska fordringen värderas till det belopp som ska erhållas enligt uppgörelsen. Den del av fordringen som inte erhålls (ackordsförlust) ska redovisas i posten Övriga externa kostnader (se kapitel 4).

Vid beräkningen av det belopp som beräknas komma in ska hänsyn tas till händelser som har inträffat fram till den tidpunkt när årsredovisningen avges och som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen (se punkt 2.11). Händelser som avses är sådana som påverkar det belopp som företagets motpart beräknas betala, t.ex. att konkurs- eller ackordsförfarande har inletts hos kunden. Valutakursförluster på utestående fordringar i utländsk valuta som inträffat efter balansdagen är inte en sådan händelse som ska beaktas.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Kundfordringar kan värderas kollektivt om förutsättningarna för schablonmässig värdering är uppfyllda (se punkt 2.9). En schablonmässig värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, t.ex. i form av statistik. Schablonen ska användas konsekvent och antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta

(punkt 13.5)

Enligt punkt 13.5 ska en kortfristig fordran i utländsk valuta 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. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen och resterande del ska redovisas till balansdagens kurs.

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

(punkt 13.6)

Kundfordringar som företaget har belånat, så kallad factoring, ska värderas enligt punkt 13.4 och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar.

Fordringar som ställts som säkerhet ska redovisas i posten Belånade fordringar (under rubriken Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar). Säkerheten ska tas upp till det värde som motsvarande kundfordringar har i balansräkningen (se punkt 18.1).

Enligt punkt 9.1 är det endast tillgångar som företaget äger som ska redovisas. Har företaget sålt kundfordringar till ett finansieringsföretag ska dessa därför inte redovisas i balansräkningen. Har finansieringsföretaget inte övertagit förlustrisken ska denna hanteras enligt reglerna om avsättningar (se kapitel 16) eller i förekommande fall ansvarsförbindelser (se kapitel 18).

Kommentarer till Kapitel 14 – Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank*Tillämpning*

(punkt 14.1)

Kapitlet behandlar inte andelar i koncernföretag. Dessa tas upp i kapitel 20.

Kapitlet behandlar följande poster under rubrikerna Kortfristiga placeringar och Kassa och bank i uppställningsformen för balansräkningen i kapitel 4:

- Övriga kortfristiga placeringar.
- Kassa och bank.
- Redovisningsmedel.

I posten Övriga kortfristiga placeringar redovisas värdepappersinnehav eller andra placeringar som inte är anläggningstillgångar och som inte kan hänföras till någon annan omsättningstillgångspost. Lager av värdepapper och andra finansiella instrument som utgör lager ska i stället redovisas i posten Övriga lagertillgångar (se balansräkningsuppställningen i punkt 4.5).

Under rubriken och i posten Kassa och bank redovisas företagets egna tillgångar i form av kontantkassa samt bank- och girotillgodohavanden. Även tillgodohavanden på bankkonton som är lämnade som säkerhet och därmed spärrade ska ingå.

Belopp som företaget tagit emot för annans räkning med redovisningsskyldighet ska redovisas i posten Redovisningsmedel. Redovisningsmedel förekommer t.ex. hos mäklare och advokater och tas upp som tillgång trots att det inte är mäklarens eller advokatens egendom. Motsvarande post redovisas som kortfristig skuld.

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 14.2 och 14.3)

Vad är en kortfristig placering?

(punkt 14.2)

Enligt punkt 9.4 är det avsikten vid förvärvet som avgör om en tillgång ska klassificeras som en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Enligt punkt 14.2 är en placering som företaget avser avyttra inom 12 månader efter balansdagen en kortfristig placering. 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.

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. 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?

(punkt 14.3)

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. Räntebärande papper, aktier och andelar m.m. ska därför värderas för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkt 14.3 framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under året. Det innebär att vid värdering enligt lägsta värdets princip jämförs portföljens totala anskaffningsvärde med dess totala nettoförsäljningsvärde.

Egna aktier

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt 4 kap. 14 § första stycket ÅRL inte tas upp som tillgång. Har företaget betalat för aktierna ska beloppet minska eget kapital (se kommentar till kapitel 15).

Värdering

(punkterna 14.4–14.6)

Ingen värdering till verkligt värde

(punkt 14.4)

Eftersom det allmänna rådet bl.a. bygger på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att 4 kap. 14 a § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2.

Lägsta värdets princip

(punkt 14.5)

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

(punkt 14.6)

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

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

(punkterna 14.7–14.9)

Grundläggande bestämmelser om beräkning av tillgångars anskaffningsvärde finns i kapitel 9. Vid t.ex. köp av en option som är en kortfristig placering är erlagd premie anskaffningsvärdet.

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång. Exempel på sådana utgifter är, enligt punkt 14.7, courtage och omsättningsavgift. Däremot ska förvaltningsavgifter inte räknas in.

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Har ett företag köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden (se IL). Se exempel 11 c för hur anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden.

Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska, enligt punkt 14.9, anskaffningsvärdet justeras till den rekommenderade

anskaffningsutgiften. Skatteverket gör ofta detta vid t.ex. inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.

Nettoförsäljningsvärde

(punkterna 14.10 och 14.11)

Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader. Även för värdepapper som handlas på andra marknader än på en reglerad marknad finns information om kurser. Vissa kortfristiga placeringar saknar noterade kurser.

För kortfristiga placeringar som inte är noterade 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.

Kommentarer till Kapitel 15 – Eget kapital och obeskattade reserver

Eget kapital

(punkterna 15.1–15.4)

Enligt 4 kap. 7 § ÅRL får uppskrivningsfonden tas i anspråk bl.a. för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller för förlusttäckning. Lagens möjlighet att ta fonden i anspråk vid nyemission till underkurs gäller dock inte för företag som tillämpar det allmänna rådet. Den möjligheten får enligt 13 kap. 4 § tredje stycket ABL endast tillämpas av företag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad. Tas uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka förluster ska detta redovisas när det beslutats av behörigt organ (se punkt 15.1).

Enligt 4 kap. 8 § ÅRL ska uppskrivningsfonden minskas vid avskrivning, nedskrivning eller vid avyttring eller utrangering av en enskild tillgång. Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får enligt punkt 10.37 inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. Företaget ska ha kontroll över och kunna identifiera hur stor del av uppskrivningsfonden som hänför sig till enskilda tillgångar. Detta för att företaget ska kunna minska uppskrivningsfonden och öka balanserat resultat med räkenskapsårets avskrivning på det kvarvarande uppskrivna värdet. Även vid t.ex. försäljning av en fastighet som är uppskriven, ska det kvarvarande uppskrivna värdet överföras till balanserat resultat.

Ingen ytterligare upplysning enligt 5 kap. 14 § första stycket ÅRL behöver lämnas, eftersom eget kapital delas upp i bundet och fritt eget kapital i balansräkningsuppställningen i kapitel 4.

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Egna aktier får enligt ÅRL inte tas upp som tillgång. Bestämmelsen i 5 kap. 14 § andra stycket andra och tredje meningarna ÅRL innebär

att ett företag som har köpt egna aktier ska minska balanserat resultat med köpeskillingen. Har egna aktier sålts ska det belopp företaget fått vid försäljningen öka balanserat resultat.

Överkursfonden

Av 3 kap. 5 a § ÅRL framgår att den del av en nyemission som överstiger aktiernas kvotvärde ska redovisas i posten Överkursfond. Överkursfonden ingår i bolagets fria egna kapital.

Aktieägartillskott

När och hur ska ett aktieägartillskott redovisas?

(punkterna 15.2 och 15.3)

Aktieägartillskott kan erhållas med eller utan villkor om återbetalningsskyldighet. Både villkorade och ovillkorade aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av

posten Balanserat resultat i balansräkningen när utfästelsen erhålls. Även utfästelser efter balansdagen men innan årsredovisningen avges får tas med.

Ett aktieägartillskott som är villkorat innebär ett avtal med förbehåll som ger rätt till framtida återbetalning under förutsättning att återbetalning kan ske ur disponibla vinstmedel enligt fastställd balansräkning. Avtalet binder aktieägarna men inte företaget. Återbetalningen är beroende av framtida beslut av bolagsstämman. När bolagsstämman har beslutat om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas oavsett om utbetalning skett eller ej.

Utdelning

När ska utdelning redovisas?

(punkt 15.4)

När bolagsstämman har beslutat att lämna utdelning ska fritt eget kapital minskas oavsett om utdelningen är utbetald eller ej.

Obeskattade reserver

Under rubriken Obeskattade reserver i balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska företaget redovisa det sammanlagda värdet av gjorda avsättningar till periodiseringsfonder, överavskrivningar och andra obeskattade reserver, dvs. sådana obeskattade reserver som enligt gällande skatteregler måste bokföras för att företaget ska få göra skattemässiga avdrag. De obeskattade reserverna består av obeskattade vinster inklusive uppskjuten skatteskuld.

Enligt balansräkningsuppställningen i kapitel 4 ska de obeskattade reserverna redovisas i tre poster, Periodiseringsfonder, Ackumulerade överavskrivningar och Övriga obeskattade reserver.

Posten Ackumulerade överavskrivningar ska användas när företaget tillämpar reglerna för räkenskapsenlig avskrivning. Ett företag som tillämpar reglerna för restvärdeavskrivning redovisar däremot inte skillnaden mellan planmässiga avskrivningar (dvs. avskrivningar beräknade enligt reglerna i kapitel 10) och skattemässiga avskrivningar.

Kommentarer till Kapitel 16 – Avsättningar

Tillämpning

(punkt 16.1)

Kapitlet behandlar avsättningar som ett företag ska redovisa enligt 3 kap. 9 § ÅRL. Kapitlet behandlar inte framtida förluster vid redovisning av varulager (se kapitel 12) eller tjänste- och entreprenaduppdrag (se kapitel 6).

Grundläggande bestämmelser

När ska ett företag redovisa en avsättning?

(punkt 16.2)

Ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en ansvarsförbindelse. Informella åtaganden får således inte redovisas. Har företaget realistiska alternativ till att undvika åtagandet, och därmed en valmöjlighet, får företaget inte göra någon avsättning.

I detta kapitel behandlas avsättningar medan skulder behandlas i kapitel 17 och ansvarsförbindelser i kapitel 18.

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte nödvändigt att företaget känner till vem motparten är utan åtagandet kan vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt. Ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten ger därför inte upphov till en avsättning (se punkt 16.3).

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. *Förväntas* åtagandet medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast *sannolikt* att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

En avsättning ska endast redovisas om samtliga villkor enligt punkt 16.2 a–c är uppfyllda. I annat fall kan det bli fråga om en ansvarsförbindelse (se kapitel 18).

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när företaget har lämnat garanti på produkterna. Ett annat exempel är när företaget har annonserat eller gjort en utfästelse att återkalla en viss produkt som har konstaterade fel. I detta fall ses annonseringen eller utfästelsen som ett avtal. Även ett åtagande till följd av en skyldighet enligt sedvanerätt kan likställas med ett avtal. Avtal om avgångsvederlag

som utgår vid uppsägning från företagets sida ska inte redovisas som en avsättning om den anställda inte är uppsagd.

Ett exempel på ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är en bestämmelse i lag eller föreskrifter som leder till att en avsättning ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en avsättning ska redovisas. Först när lagförslaget har antagits av riksdagen kan det finnas ett åtagande som följer av offentligrättsliga regler.

Enligt punkt 16.2 b ska det vara sannolikt att det kommer att krävas ett utflöde av resurser från företaget för att reglera åtagandet. Det måste således vara mer troligt att företaget måste reglera åtagandet än motsatsen. Ett exempel är att företaget har en pågående tvist i en domstol och det är sannolikt att företaget blir betalningsskyldigt. Ett annat exempel är när det är sannolikt att företaget kommer att drabbas av utgifter för sanering på grund av miljöbestämmelser. Har företaget ålagts betalningsskyldighet i ett myndighetsbeslut eller en dom som företaget inte avser att överklaga ska företaget redovisa en skuld och inte en avsättning. Avser företaget däremot att överklaga beslutet är det inte lika säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske om företaget har förutsättningar att vinna processen. I det fallet ska företaget i stället redovisa en avsättning.

Enligt punkt 16.2 c ska en tillförlitlig uppskattning av beloppet kunna göras. Detta innebär att avsättningen måste vara mätbar. Det är ovanligt att det inte går att göra en tillförlitlig uppskattning. Kan företaget inte göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet ska företaget i stället redovisa en ansvarsförbindelse (se punkt 18.2).

Av 3 kap. 9 § ÅRL följer att av- och nedskrivningar inte får redovisas som avsättning. Sådana värdejusteringar ska i stället redovisas som en minskning av tillgångens redovisade värde.

Vad får inte redovisas som en avsättning?

(punkterna 16.3–16.5)

Ett företag får, enligt punkt 16.3, inte göra avsättningar för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. Ett beslut om framtida underhåll eller framtida investeringar i verksamheten ska därför inte ge upphov till en avsättning. T.ex. 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.

Enligt punkt 16.4 får avsättning 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). Se kommentaren i kapitel 15 under rubriken Obeskattade reserver.

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 13.5 och 17.8) och någon avsättning inte göras (se punkt 16.5).

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?

(punkt 16.6)

Enligt punkt 16.6 behöver inte åtaganden redovisas, om summan av dessa oredovisade avsättningar kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och tio procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detta gäller dock inte för pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt.

Värdering

(punkterna 16.7–16.14)

En avsättning ska, enligt punkt 16.7, göras med det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Vid uppskattningen ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek. Regler om förändringar i avsättningar finns i punkterna 16.12–16.14. Särskilda regler om pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt, finns i punkterna 16.15–16.18.

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

Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp

Vid beräkning av avsättningar för åtaganden av löpande karaktär, t.ex. försäljning till öppet köp, är huvudregeln att ledning ska hämtas från tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Saknar företaget uppgifter om tidigare års faktiska utgifter får avsättningen alternativt beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen. Så kan vara fallet för nystartade företag och företag som ändrar inriktning, t.ex. genom en ny försäljningspolicy eller ett nytt varuslag.

Garantiåtagande

Vid garantiåtaganden ska avsättningen enligt huvudregeln beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande. Alternativt får avsättningen beräknas enligt IL. Se exempel 16 a.

Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor

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

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina åtaganden överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna. Endast sådana åtaganden som finns på balansdagen ska redovisas. Ett exempel är ett bindande kontrakt på inköp av varor som ännu inte levererats och som företaget bedömer kan komma att medföra en förlust.

Med oundvikliga utgifter avses utgifter som företaget genom eget handlande inte kan undgå. Kan företaget komma från utgiften är den inte oundviklig. Ett exempel är att företaget har ett kontrakt som kan hävas utan att det föranleder ersättning till motparten. Ett annat exempel är ett företag som hyr en lokal vilken företaget inte kan utnyttja, men som med hyresvärdens medgivande hyrs ut i andra hand till en hyra som minst motsvarar förstahandshyran. I och med andrahandsuthyrningen är hyresavtalet inte ett förlustkontrakt.

Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.8 och 16.9

För övriga avsättningar ska avsättningen beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler. Ett exempel är ett terminskontrakt som till någon del inte säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. För att beräkna avsättningen ska terminskursen jämföras med balansdagens kurs.

Enligt punkt 16.8 ska en avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet. En avsättning ska bara redovisas om företaget avser att överklaga, i annat fall redovisas en skuld (se kommentaren till punkt 16.2 b och exempel 16 b).

Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska, enligt punkt 16.9, redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod (se även kommentaren till punkt 10.8).

Nuvärdeberäkning

(punkterna 16.10 och 16.11)

Enligt punkt 16.10 första stycket ska andra avsättningar än pensionsåtaganden nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen. På grund av pengars tidsvärde är avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar med samma belopp som betalas senare.

Enligt punkt 16.10 andra stycket får, men behöver inte, ett företag nuvärdeberäkna andra avsättningar än pensionsåtaganden, om åtagandet kan antas vara reglerat inom

tio år efter balansdagen. Metoden att nuvärdeberäkna avsättningar ska användas konsekvent. Det innebär att ett företag som väljer att nuvärdeberäkna *en* avsättning ska nuvärdeberäkna alla avsättningar.

Undantaget för pensionsåtaganden beror på att lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen) kräver nuvärdeberäkning vid fastställandet av pensionsåtagandets kapitalvärde (se punkterna 16.15–16.18).

Ett företag som tidigare inte har nuvärdeberäknat sina avsättningar får, enligt punkt 16.10 tredje stycket, byta värderingsmetod till nuvärdeberäkning. Det är dock inte tillåtet för ett företag som tillämpar nuvärdeberäkning att byta värderingsmetod, om det inte finns särskilda skäl. Ett företag får normalt inte övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna eftersom nuvärdeberäkning ger en bättre redovisning och det inte finns någon anledning att tillåta ett byte till en sämre redovisningsmetod.

Ett exempel på sådana särskilda skäl som medför att ett företag får övergå från att nuvärdeberäkna till att inte nuvärdeberäkna är att företaget får en ny ägare som inte använder nuvärdeberäkning. Av förenklingsskäl är det lämpligt att tillåta byte. Ett annat exempel är att företagets verksamhet minskat i betydande omfattning.

Av förenklingsskäl ska ett företag som nuvärdeberäknar avsättningar 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 (se punkt 16.11).

Förändringar i avsättningar

(punkterna 16.12–16.14)

En avsättning ska omprövas varje balansdag. Punkt 16.12 innebär att samma krav som ställs i punkt 16.2 för att en avsättning ska redovisas, gäller även vid omprövningen av en redan gjord avsättning. Är något villkor i punkt 16.2 a–c inte uppfyllt ska avsättningen återföras.

Enligt punkt 16.13 ska värdet på en avsättning i balansräkningen justeras varje balansdag så att det motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. Detta gäller dock inte för pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt. 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.

Företaget får vid nuvärdeberäkning, enligt punkt 16.11 andra stycket, använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas.

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 (se punkt 16.14).

I takt med att utbetalningstidpunkten närmar sig förändras avsättningens beräknade värde. Den del av förändringen som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.10 ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter och inte i den kostnadspost som avsättningen hänförde sig till.

En avsättnings redovisade värde kan även förändras på grund av att åtagandet i stället redovisas som en skuld. Är skulden lika stor som avsättningen blir det ingen resultateffekt.

Särskilt om pensioner

(punkterna 16.15–16.18)

Betalar ett företag pensionsförsäkringar för sina anställda redovisas inte en avsättning för pensioner eftersom företaget inte har något åtagande. I stället redovisas premien på pensionsförsäkringen som kostnad (se tabellen i punkt 7.11).

Säkerställer företaget inte pensionsåtagandet med pensionsförsäkringar hanteras pensionsåtagandet i stället i egen regi (direktpension). Hur ett sådant åtagande ska värderas och redovisas regleras i ÅRL och tryggandelagen. Enligt tryggandelagen kan ett pensionsåtagande tryggas antingen genom särskild redovisning av pensionsskulden i balansräkningen eller genom överföring till en pensionsstiftelse.

Av punkt 16.15 första stycket framgår att ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring ägd av företaget, ska tas upp till tillgångens redovisade värde (se exempel 16 d). En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång (se kapitel 11). I punkt 11.3 anges vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att försäkringen ska få redovisas som tillgång. I punkt 11.16 finns regler för nedskrivningsprövning av kapitalförsäkring.

Enligt punkt 16.15 andra stycket ska övriga pensionsåtaganden tas upp till antingen värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat i enlighet med tryggandelagen. Ingår företagens åtaganden i allmän pensionsplan beräknar vanligtvis den organisation som administrerar planen pensionsskuldens storlek, t.ex. FPG/PRI-systemet. Pensionsåtaganden som tas upp till kapitalvärde enligt tryggandelagen beräknas enligt de försäkringstekniska grunder som Finansinspektionen har fastställt. Även åtaganden som inte omfattas av tryggandelagen, t.ex. pensioner som utgår endast om den anställde arbetar kvar i företaget vid pensionstidpunkten, ska tas upp till kapitalvärde beräknat i enlighet med tryggandelagen.

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska, enligt punkt 16.15 tredje stycket, en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Företaget ska därför göra en

bedömning om pensionsåtagandet har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet. Vid denna bedömning ska stiftelsens förmögenhet värderas enligt 3 kap. 3 § stiftelselagen. Detta innebär att stiftelsens tillgångar och skulder värderas till marknadsvärde med undantag för fastigheter som värderas till taxeringsvärdet. Överstiger pensionsåtagandenas kapitalvärde stiftelsens förmögenhet ska skillnadsbeloppet redovisas som avsättning i balansräkningen. Däremot ska ingen fordran redovisas vid motsatt förhållande, dvs. om stiftelsens förmögenhet överstiger kapitalvärdet. Se exempel 16 c.

Eftersom särskild löneskatt för avsättningar i enlighet med tryggandelagen ska betalas redan i samband med pensionsavsättningen ska den redovisas i posten Skatteskuld i balansräkningen (se punkt 4.5). För övriga pensionsavsättningar inträder betalningsskyldigheten för särskild löneskatt först i samband med att pensionen börjar betalas ut. För dessa avsättningar ska, enligt punkt 16.16, särskild löneskatt beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Avsättningen ska redovisas i posten Övriga avsättningar i balansräkningen, om inte annat framgår av punkt 16.17 (se punkt 4.5). Se exempel 16 c.

Vid pensionsåtaganden enligt punkt 16.15 första stycket, t.ex. kapitalförsäkringslösningar, förekommer det att pensionsåtagandet omfattar både pension och den särskilda löneskatten. Eftersom det kan vara svårt att beräkna hur stor del av åtagandet som avser pension respektive löneskatt finns av förenklingsskäl en möjlighet att redovisa hela åtagandet som avsättning för pension (se punkt 16.17). Någon uppdelning behöver i dessa fall inte göras utan hela åtagandet redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Se exempel 16 d.

Enligt punkt 16.12 ska en avsättning återföras om något av villkoren för avsättning inte längre är uppfyllt. För pensionsavsättningar kan detta ställa till problem eftersom återföringskravet i vissa fall kan stå i konflikt med tryggandelagens bestämmelser. Så kan vara fallet om ett företag har redovisat sina pensionsåtaganden i olika poster i balansräkningen samtidigt som alla åtaganden ingår i det som tryggandelagen benämner företagets pensionsreserv. Enligt punkt 16.18 får en återföring inte göras i de fall det står i strid med tryggandelagen. Det innebär att den redovisade avsättningen kan bli högre än företagets verkliga åtagande.

Kommentarer till Kapitel 17 – Skulder

Tillämpning

(punkt 17.1)

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 tas upp i kapitel 6.

Kapitlet behandlar inte heller hur upplupna kostnader och förutbetalda intäkter ska värderas (se kapitel 6 och 7) med undantag för eventuell ospecificerad skuld till leverantörer samt semesterlöneskuld.

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

Långfristiga skulder

- Obligationslån
- Checkräkningskredit
- Övriga skulder till kreditinstitut
- Skulder till koncernföretag
- Skulder till intresseföretag
- Övriga skulder

Kortfristiga skulder

- Checkräkningskredit
- Övriga skulder till kreditinstitut
- Leverantörsskulder
- Växelskulder
- Skulder till koncernföretag
- Skulder till intresseföretag
- Skatteskulder
- Övriga skulder
- Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Se exempel 17 a och 17 b för beräkning av skatteskuld.

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 17.2–17.5)

Vilka skulder ska ett företag redovisa?

(punkterna 17.2–17.4)

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

Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part.

Ett företag ska redovisa en skuld eller en avsättning om företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler. *Förväntas* åtagandet medföra ett utflöde av resurser från företaget ska åtagandet redovisas som en skuld. Är det däremot endast *sannolikt* att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet redovisas i stället en avsättning.

Ett exempel på ett åtagande till följd av ett avtal är när varor levererats till ett företag och det finns en överenskommelse om betalning. Har företaget fått en faktura på balansdagen ska en leverantörsskuld redovisas. Har företaget däremot inte fått någon faktura ska en upplupen kostnad redovisas. Ett annat exempel på en upplupen kostnad är den semester som har intjänats av företagets anställda.

Ett åtagande till följd av offentligrättsliga regler är t.ex. en bestämmelse i lag eller föreskrifter som leder till att en skuld ska redovisas. Ett lagförslag ger däremot inte upphov till att en skuld ska redovisas. Först när lagförslaget har antagits av riksdagen finns det ett åtagande som följer av offentligrättsliga regler.

Att ett åtagande förväntas medföra ett utflöde av resurser från företaget innebär att det är säkert eller så gott som säkert att företaget kommer att reglera åtagandet. Ett exempel är när företaget har ålagts betalningsskyldighet i ett myndighetsbeslut eller en dom som företaget inte avser att överklaga. Avser företaget däremot att överklaga är det inte lika säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske. I det fallet ska företaget i stället redovisa en avsättning.

Upplupna kostnader redovisas som skulder och inte som avsättningar även om betalningstidpunkt eller belopp är ovissa på balansdagen. Anledningen till detta är att osäkerheten i allmänhet är mycket mindre än för ett åtagande som företaget ska göra avsättning för.

En skuld som är tvistig ska, enligt punkt 17.3, redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Försiktighetsprincipen innebär att även tvistiga skulder ska bokföras löpande och tas bort först när det står klart att det inte föreligger något åtagande. Företaget ska däremot inte redovisa uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget. 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 luftfakturor är ett exempel på uppenbart grundlösa krav.

Offentliga stöd

(punkt 17.4)

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

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

Ett stöd med ovillkorlig återbetalningsskyldighet och som är utbetalt till företaget ska alltid redovisas som skuld.

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

När är en skuld långfristig respektive kortfristig?

(punkt 17.5)

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

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

(punkterna 17.6–17.10)

En skuld ska, enligt punkt 17.6, värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. Beloppet 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).

Skulder får inte nuvärdeberäknas enligt punkt 17.7.

Skulder i utländsk valuta

(punkt 17.8)

Enligt punkt 17.8 ska en skuld i utländsk valuta räknas om till balansdagens kurs trots att 4 kap. 13 § ÅRL inte kräver det. Den del av en skuld i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen och resterande del ska redovisas till balansdagens kurs.

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

(punkt 17.9)

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL ska de olika beståndsdelarna i balansräkningens poster och delposter värderas var för sig. När det gäller leverantörsskulder innebär detta att värdet ska bestämmas för varje skuld för sig.

Enligt punkt 17.9 får dock skulder till leverantörer som företaget inte fått faktura på, redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter om var och en av de enskilda skulderna är

- av oväsentlig betydelse för företaget, och
- 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. 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

(punkt 17.10)

Ett företag ska redovisa de anställdas intjänade men inte uttagna semesterdagar som semesterlöneskuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lagstadgade arbetsgivaravgifter ska ingå i semesterlöneskulden, dvs. de avgifter som ska redovisas i skattedeklarationen. Avgifter baserade på avtal eller särskild löneskatt på pensionsavgifter ska av förenklingsskäl inte ingå. Är procentsatserna för arbetsgivaravgifterna för utbetalningsåret kända ska dessa användas vid skuldreserveringen. I annat fall får de procentsatser som gäller på balansdagen användas. Se exempel 17 c.

Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. Enligt punkt 2.9 kan ett företag under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässig värdering. En sådan värdering får användas om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller när en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Det ska dessutom finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen, schablonen ska användas konsekvent och den ska antas ge ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Kommentarer till Kapitel 18 – Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Grundläggande bestämmelser

Av 3 kap. 1 § andra meningen ÅRL framgår att ställda panter och ansvarsförbindelser ska redovisas inom linjen i balansräkningen. Att redovisa inom linjen betyder att t.ex. en ställd pant ska tas upp på en särskild plats i balansräkningen (se punkterna 4.5 och 4.5.A) utan att något belopp räknas in i balansomslutningen. Informationen visar att företaget har ställt säkerheter eller ingått förbindelser för vilka ansvar kan komma att utkrävas i framtiden.

Ett företag som har ställt säkerheter eller tecknat ansvarsförbindelser till förmån för vissa ledande befattningshavare i företaget eller till förmån för koncernföretag ska även lämna vissa tilläggsupplysningar (se kapitel 19 och 20).

Ställda säkerheter

(punkt 18.1)

Ett företag som har ställt en säkerhet för en skuld ska ange omfattningen av säkerheten med uppgift om dess art och form. Uppgifterna ska lämnas inom linjen för varje skuldpost (se 5 kap. 11 § första stycket ÅRL). Har företaget valt att upprätta balansräkningen i förkortad form ska uppgiften i stället avse den sammanslagna posten.

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

- Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar
- Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter

Under respektive rubrik finns följande poster:

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

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

Under den andra rubriken, Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, redovisas de säkerheter företaget ställt för åtaganden som inte har redovisats som

skuld eller avsättning i företagets balansräkning, t.ex. lämnade säkerheter för ansvarsförbindelser eller för någon annans skuld.

Den upplysning som ska lämnas beträffande omfattningen av respektive ställd säkerhet 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 (se punkt 18.1). Nedan visas hur säkerheterna i respektive post värderas.

Post	Säkerheten värderas till
Företagsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)
Fastighetsinteckning	beloppet på inteckningen (pantbrev som inte är ställda som säkerhet för något åtagande ska inte anges)
Tillgångar med äganderättsförbehåll	tillgångens redovisade värde
Belånade fordringar	tillgångens redovisade värde
Andra ställda säkerheter	tillgångens redovisade värde

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

Ansvarsförbindelser

(punkterna 18.2–18.6)

När ska ett företag redovisa en ansvarsförbindelse?

(punkterna 18.2 och 18.3)

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

Ett åtagande ska redovisas som en skuld, en avsättning eller en ansvarsförbindelse. Skulder behandlas i kapitel 17 och avsättningar i kapitel 16. Är samtliga villkor för att redovisa en skuld (se punkt 17.2) eller avsättning (se punkt 16.2) inte uppfyllda ska företaget redovisa en ansvarsförbindelse.

Utgångspunkten för att ett åtagande ska redovisas som en skuld eller en avsättning är att företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler (se punkt 17.2 a och 16.2 a). Ett åtagande omfattar alltid en utomstående part. Det är dock inte

nödvändigt att företaget känner till vem motparten är – åtagandet kan vara gentemot allmänheten. Ett företag kan däremot inte ha ett åtagande gentemot sig självt. Om åtagandet inte är säkert utan *möjligt* och förutsättningarna i punkt 18.2 första stycket a–c är uppfyllda, ska företaget i stället redovisa en ansvarsförbindelse.

Företaget ska således, enligt punkt 18.2 första stycket, redovisa en ansvarsförbindelse om det har ett *möjligt* åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler

- men ett utflöde av resurser förväntas endast om en eller flera andra händelser också inträffar,
- det är osäkert om dessa framtida händelser kommer att inträffa, och
- det ligger utanför företagets kontroll om händelserna kommer att inträffa.

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

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

Enligt punkt 18.3 ska ett företag alltid redovisa en ansvarsförbindelse om företaget

- har tecknat ett borgensåtagande eller liknande, eller
- är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Värdering av ansvarsförbindelser

(punkterna 18.4–18.6)

En ansvarsförbindelse enligt punkt 18.2 ska redovisas till det belopp som motsvarar en välgrundad uppskattning av åtagandet.

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

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

Enligt punkt 18.5 får ansvarsförbindelser inte nuvärdeberäknas.

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

Avsnitt VI – Tilläggsupplysningar

Kommentarer till Kapitel 19 – Tilläggsupplysningar

Kapitel 19 innehåller regler om de tilläggsupplysningar som ska finnas i en årsredovisning.

Tilläggsupplysningarna ska lämnas i noter. Enligt punkt 3.1 ska noterna placeras efter balansräkningen.

För företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag finns dessutom regler om tilläggsupplysningar i punkterna 20.14–20.19.

Redovisningsprinciper

(punkterna 19.1–19.3)

Enligt 5 kap. 2 § ÅRL ska ett företag ange principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Enligt punkt 19.1 a ska företaget ange att det tillämpar årsredovisningslagen och det allmänna rådet. Genom att lämna denna upplysning får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsredovisningen. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag.”

Kravet på upplysning om tillämpade värderingsprinciper omfattar även följande upplysningar:

- Hur poster i annan valuta har räknats om (se 5 kap. 2 § andra stycket ÅRL).
- Grunderna för avskrivning (se 5 kap. 3 § andra och tredje styckena ÅRL samt punkt 19.2).
- Om företaget tillämpar längre avskrivningstid än fem år för en immateriell anläggningstillgång och skälen för detta (se 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL).
- Tillämpad redovisningsmetod för tjänste- och entreprenaduppdrag (se punkt 19.3).

Några ytterligare upplysningar om redovisningsprinciper än de ovan uppräknade behöver inte lämnas. I punkt 2.1 andra stycket anges att upplysningar om avvikelser från ÅRL:s grundläggande redovisningsprinciper inte behöver lämnas.

Ett företag som ändrat principerna för värdering till någon av de metoder som anges i det allmänna rådet ska inte räkna om posterna för det närmast föregående räkenskapsåret (se punkt 2.5). Enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska ett mindre företag som inte räknar om jämförelsetalen lämna upplysning om den bristande jämförbarheten i not. Upplysningen kan t.ex. utformas enligt följande:

”Från och med detta räkenskapsår nuvärdeberäknar företaget avsättningarna.

Föregående års avsättningar nuvärdeberäknades inte. Jämförelsetalen har inte räknats om.”

Exempel 19 a visar hur upplysningen om redovisningsprinciper kan utformas.

Omräkning av poster i annan valuta

Enligt 5 kap. 2 § andra stycket ÅRL ska företaget ange de principer som använts när tillgångar, avsättningar och skulder i annan valuta räknas om till redovisningsvalutan.

Enligt punkterna 11.8, 13.5 och 17.8 ska fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran respektive skuld som är säkrad med ett terminskontrakt ska värderas till terminskursen.

Enligt punkt 14.6 ska kassa- och bankmedel i utländsk valuta värderas till balansdagens kurs.

Vid fastställandet av anskaffningsvärdet vid förvärv i utländsk valuta ska företaget använda valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes (se punkterna 10.8, 11.9, 12.7 och 14.7). Någon omvärdering av förvärv i utländsk valuta ska inte göras.

Avskrivning

(punkt 19.2)

Enligt 5 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska företaget upplysa om grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster. Enligt punkt 19.2 första stycket ska upplysningen omfatta avskrivningstiden för varje post i balansräkningen. Det innebär t.ex. att företaget bara behöver lämna en enda upplysning avseende posten Maskiner och andra tekniska anläggningar även om posten består av flera olika maskiner och tekniska anläggningar. Detsamma gäller posten Materiella anläggningstillgångar för företag som upprättar balansräkning i förkortad form.

Avskrivningar kan fördelas linjärt, degressivt eller progressivt. Det är endast företag som fördelar avskrivningen på annat sätt än linjärt som ska lämna upplysning om hur avskrivningen fördelats.

I förekommande fall ska företaget även ange om hänsyn tagits till restvärde (se punkt 10.21 andra stycket) vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet.

Överstiger den beräknade nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång fem år ska skälen anges i not (se 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL).

Exempel 19 a visar hur upplysningen kan utformas.

Tjänste- och entreprenaduppdrag

(punkt 19.3)

Enligt punkt 19.3 ska ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag på löpande räkning eller till fast pris lämna upplysning om företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln på respektive slag av uppdrag (se exempel 19 a samt 6 d och 6 e).

Ett företag som tillämpar alternativregeln på uppdrag till fast pris ska även upplysa om storleken på nedlagda utgifter och fakturerat belopp (se punkterna 19.24 och 19.25 samt exempel 6 e).

Upplysningar till resultaträkningen

(punkterna 19.5–19.7 och 19.12–19.15)

Ett företag som upprättar resultaträkning i förkortad form (se punkt 4.3.A) ska i not ange nettoomsättningens storlek (se 3 kap. 11 § andra stycket ÅRL). I det fall ett företag fått Bolagsverkets dispens från kravet att ange nettoomsättning, rekommenderar Bolagsverket att företaget i årsredovisningen hänvisar till datum för beslutet och beslutets ärendenummer.

Personalkostnader

(punkterna 19.5–19.7 och 19.12–19.15)

Medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

(punkterna 19.5–19.7)

Enligt 5 kap. 18 § första meningen ÅRL ska uppgift lämnas om medelantalet anställda under räkenskapsåret samt fördelningen mellan kvinnor och män. Beräkningen av medelantalet anställda ska göras enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden (se punkt 19.5). Fördelningen mellan kvinnor och män får av förenklingsskäl baseras på förhållandet på balansdagen (se punkt 19.6).

Ett företag som har anställda i flera länder ska enligt 5 kap. 18 § andra meningen ÅRL även ange medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i respektive land. Enligt punkt 19.7 ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.

Exempel 19 b visar hur upplysningen kan utformas.

Könsfördelning i styrelse och ledning – företag med fler än 10 anställda

(punkterna 19.12 och 19.13)

Ett företag som i medeltal haft fler än tio anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ska lämna uppgift om könsfördelningen i företagets ledning.

Med vart och ett av de två senaste räkenskapsåren avses de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som årsredovisningen avser. Detta innebär att det är medelantalet anställda år 1 och år 2 som är avgörande för bedömningen när årsredovisningen för år 3 upprättas. Medelantalet anställda ska beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden.

Enligt 5 kap. 18 b § ÅRL ska uppgift lämnas om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Med andra personer i företagets ledning avses personer i företagets ledningsgrupp (se punkt 19.12). I det fall företaget saknar formell ledningsgrupp får företaget bedöma vilka som anses tillhöra ledningen i företaget. Det är förhållandena på balansdagen som ska anges.

Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Ingår den verkställande direktören i styrelsen ska denne räknas med i båda grupperna (se punkt 19.13).

Styrelsesuppleanter och en vice verkställande direktör som inte anses sitta i ledningsgruppen ska inte ingå i de uppgifter som företaget ska lämna.

Exempel 19 d visar hur upplysningen kan utformas.

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inklusive pensionskostnader
(punkterna 19.14 och 19.15)

Enligt 5 kap. 19 § ÅRL ska uppgift lämnas om räkenskapsårets personalkostnader, uppdelat på

- löner och andra ersättningar, och
- sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader.

Med löner och andra ersättningar avses enligt punkt 19.14 skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret samt årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar. Upplysningen ska således avse de löner och ersättningar som kostnadsförts under räkenskapsåret. I begreppet ersättning ingår lön och arvode men också provisioner, bonus, semesterersättning och liknande.

Enligt punkt 19.15 avses med sociala kostnader

- årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
- årets sociala avgifter till följd av avtal,
- årets skatter på pensionspremier och pensionsmedel (dvs. särskild löneskatt på pensionskostnader, avkastningsskatt på pensionsmedel), samt
- pensionskostnader.

I pensionskostnaderna (se punkt 19.15 d) ingår följande:

- + Årets kostnader för pensionspremier
- + Under räkenskapsåret utbetalda pensioner
- + Årets kostnad för avgifter till PRI samt premier till FPG
- + Redovisad ökning av företagets avsättningar för pensionsåtaganden
- – Redovisad minskning av företagets avsättningar för pensionsåtaganden
- + Överförda medel till pensionsstiftelse
- – Erhållen gottgörelse från pensionsstiftelse

Har företaget valt att redovisa både pension och särskild löneskatt i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser (se punkt 16.17) får den särskilda löneskatten ingå i förändringen av företagets avsättningar för pensionsåtaganden.

Exempel 19 e visar hur upplysningen kan utformas.

Upplysningar till balansräkningen

(punkterna 19.22–19.25)

Anläggningstillgångar

(punkterna 19.22 och 19.23)

Enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska en tilläggsupplysning lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. I upplysningen ingår även tillgångar som är helt avskrivna förutsatt att de inte har uttrangerats. Har företaget valt att upprätta balansräkningen i förkortad form ska upplysningen i stället avse de sammanslagna posterna.

Den upplysning som ska lämnas om tillgångarnas anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 ÅRL ska enligt punkt 19.22 bestå av uppgift om tillgångarnas ingående och utgående anskaffningsvärden. Exempel 19 f visar hur upplysningen kan utformas som en tabell.

Har tillgångar anskaffats med offentligt stöd ska, enligt punkt 19.23, uppgiften om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 ÅRL avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet ska således anges efter avdrag för stödet. Den uppgift som ska lämnas om stödets storlek ska lämnas samtliga år som företaget nyttjar tillgången. Uppgiften kan t.ex. lämnas under tabellen.

Immateriella och materiella anläggningstillgångar

Uppskrivning av fastigheter ökar bundet eget kapital och påverkar därför inte det beskattningsbara resultatet, varför upplysningen enligt 4 kap. 6 § andra stycket ÅRL inte behöver lämnas eftersom det framgår av upplysningen om redovisningsprinciper att det allmänna rådet tillämpas.

Finansiella anläggningstillgångar

Enligt 5 kap. 4 b § tredje stycket och 4 c § ÅRL ska företaget i vissa fall lämna upplysningar om finansiella anläggningstillgångar och derivat.

Omsättningstillgångar*Pågående arbete för annans räkning*

(punkt 19.24)

Ett företag som redovisar ett pågående tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln (se punkterna 6.21 och 6.22) ska lämna upplysning om aktiverade nedlagda utgifter och fakturerat belopp (se exempel 6 e). Upplysningen ska lämnas i det fall någon resultatavräkning inte redovisats.

Upplysningen ska lämnas till tillgångsposten Pågående arbete för annans räkning om aktiverade nedlagda utgifter är större än fakturerat belopp. Är det fakturerade beloppet större än de aktiverade nedlagda utgifterna lämnas upplysningen i stället till skuldposten Pågående arbete för annans räkning. Upprättar företaget en balansräkning i förkortad form ska upplysningen lämnas till posten Varulager m.m.

Fordringar

Enligt 5 kap. 10 § ÅRL ska företaget upplysa om fordringar som är omsättningstillgångar och som förfaller senare än ett år efter balansdagen. Enligt balansräkningsuppställningen i punkt 4.5 redovisas kortfristiga fordringar som omsättningstillgångar. Fordringar som normalt förfaller till betalning inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga (se punkt 13.2). Fordringar som förfaller senare än efter 12 månader redovisas däremot som finansiella anläggningstillgångar. Det innebär att någon tilläggsupplysning inte behöver lämnas.

Ett företag som lämnat lån till en styrelseledamot eller verkställande direktör ska, enligt 5 kap. 12 § ÅRL, lämna vissa upplysningar. Motsvarande krav finns om bolaget ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för en styrelseledamot eller verkställande direktör.

Eget kapital

Enligt 5 kap. 14 § andra stycket första meningen ÅRL ska företaget specificera förändringarna i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Det innebär att ändringar i beloppen i alla poster i det egna kapitalet ska specificeras. Eftersom uppskrivningsfonden är en post i det egna kapitalet behöver ingen ytterligare uppgift om uppskrivningsfond enligt 5 kap. 5 § samma lag lämnas.

Eftersom företag som tillämpar det allmänna rådet inte får tillämpa värdering till verkligt värde finns ingen fond för verkligt värde och därmed kan ingen uppgift om fonden för verkligt värde enligt 5 kap. 5 § ÅRL lämnas.

Exempel 19 g visar hur upplysningen kan utformas.

Enligt 5 kap. 14 § tredje stycket ÅRL ska uppgift lämnas om antal aktier, och i förekommande fall, fördelningen på olika aktieslag. Enligt balansräkningsuppställningen i punkt 4.5 ska uppgift om antal aktier lämnas direkt i balansräkningen i posten Aktiekapital.

Skulder

Enligt punkt 17.5 är en skuld som förfaller inom 12 månader efter balansdagen en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. I balansräkningsuppställningen i punkt 4.5 redovisas kortfristiga och långfristiga skulder under olika underrubriker. Upplysning enligt 5 kap. 10 § andra stycket ÅRL behöver därmed endast lämnas om storleken på de långfristiga skuldposter som förfaller senare än fem år efter balansdagen.

En checkräkningskredit som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen (se punkt 17.5 andra stycket). Den del som bedöms som långfristig ingår dock inte i upplysningsplikten om skuldposter som förfaller senare än fem år efter balansdagen.

För att underlätta en kreditanalys kan företaget lämna upplysning om avtalad men ej utnyttjad checkräkningskredit.

Enligt 5 kap. 13 § ÅRL ska ett företag som har konvertibla lån lämna vissa upplysningar.

Pågående arbete för annans räkning

(punkt 19.25)

Ett företag som redovisar ett pågående tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln (se punkterna 6.21 och 6.22) ska lämna upplysning om aktiverade nedlagda utgifter och fakturerat belopp (se exempel 6 e). Upplysningen ska lämnas i det fall någon resultatavräkning inte redovisats.

Upplysningen ska lämnas till skuldposten Pågående arbete för annans räkning om fakturerat belopp är större än aktiverade nedlagda utgifter. Är de aktiverade nedlagda utgifterna större än det fakturerade beloppet lämnas upplysningen i stället till tillgångsposten Pågående arbete för annans räkning. Upprättar företaget en balansräkning i förkortad form ska upplysningen lämnas till posten Kortfristiga skulder.

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Av balansräkningsuppställningen i punkt 4.5 samt av kapitel 18 framgår att upplysningar om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser ska lämnas inom linjen i balansräkningen.

Den enda tilläggsupplysning som ska lämnas om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser gäller företag som lämnat säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse

till förmån för en styrelseledamot eller verkställande direktören. I det fallet ska upplysning enligt 5 kap. 12 § ÅRL lämnas om arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser, beloppet av de lån för vilka säkerheter ställts samt vilken anknytning personen har till företaget.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

(punkt 19.26)

Av 5 kap. 11 a § ÅRL framgår att ett företag i vissa fall ska lämna uppgift om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen.

För att upplysningsskyldigheten ska inträda krävs att arrangemangen i något ekonomiskt relevant avseende har påtagliga konsekvenser för företaget. Det krävs vidare att uppgifter om riskerna eller fördelarna med arrangemangen är nödvändiga för att bedöma företagets ställning. I vad mån så är fallet får bedömas främst med hänsyn till det ekonomiska värdet ställt i relation till omfattningen av företagets arrangemang i övrigt. Uppgifterna ska vara av sådan karaktär att de kan antas ha betydelse för en utomståendes möjligheter att fatta välgrundade beslut med avseende på företaget, t.ex. i samband med en investering.

Uppgift ska lämnas om arrangemangets inriktning och det kommersiella syftet med arrangemanget. Det är då lämpligt att ange vilket slags arrangemang det är fråga om och att redovisa de kommersiella skäl som företaget har för att ägna sig åt det.

Avsnitt VII – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag

Kommentarer till Kapitel 20 – Särskilda regler för företag som ingår i en koncern eller äger andelar i intresseföretag

Kapitel 20 behandlar hur ett företags innehav av andelar i koncern- och intresseföretag ska värderas, när resultateffekter till följd av innehavet ska redovisas samt vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas.

Fordringar på och skulder till koncern- och intresseföretag värderas enligt reglerna i kapitel 11, 13 och 17.

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

Grundläggande bestämmelser

(punkterna 20.1 och 20.2)

Vad är en koncern?

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?

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

Gemensamma regler för bestämning av koncernföretag och intresseföretag

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.

Vilka moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning?

Enligt 7 kap. 3 § ÅRL behöver moderföretag i mindre koncerner inte upprätta koncernredovisning. Vad som är en mindre koncern framgår av 1 kap. 3 § ÅRL (se kapitel 1).

Det allmänna rådet innehåller inga regler eller principer för en frivilligt upprättad koncernredovisning. I de fall ett moderföretag frivilligt väljer att upprätta en koncernredovisning ska det i denna framgå vilka principer som tillämpats vid koncernkonsolideringen. ÅRLs regler om koncernredovisning måste följas.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

(punkterna 20.1 och 20.2)

Andelar i koncernföretag är normalt en finansiell anläggningstillgång. Andelar i koncernföretag ska redovisas som en omsättningstillgång under rubriken Kortfristiga

placeringar endast om det redan vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år.

Andelar i ett intresseföretag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska utgöra ett led i en varaktig förbindelse (se 1 kap. 5 § ÅRL).

Anskaffningsvärde och redovisat värde

(punkterna 20.3–20.5)

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

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång. Ett exempel på utgifter direkt hänförliga till förvärvet är externa arvoden som har ett direkt samband med köpet.

Vid förvärv av andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, är utgångspunkten insats eller köpeskilling.

Vinst som delas ut av koncern- och intresseföretag och som kan hänföras till vinster intjänade före förvärvet ska, enligt punkt 20.3, minska anskaffningsvärdet eftersom utdelningen ses som en återbetalning av investeringen. Denna utdelning redovisas inte i resultaträkningen. Är det inte uppenbart att utdelningen utgör en återbetalning av en del av inköpspriset och det dessutom är svårt att göra något annat än en godtycklig fördelning, ska hela utdelningen intäktsredovisas.

Ett lämnat aktieägartillskott ska, enligt punkt 20.4, öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Även utfästelser som lämnas efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får redovisas på balansdagen. I samband med att aktieägartillskott lämnas kan en nedskrivningsprövning behöva göras, och detta särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Erhållna aktieägartillskott ska redovisas som fritt eget kapital (se kapitel 15).

När behörigt organ i det ägda företaget har beslutat om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska aktiernas redovisade värde minskas.

Varje år ska det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företags andel i handelsbolagets resultat enligt beskattningen (se punkt 20.5). Resultatet framgår bl.a. av företags inkomstdeklaration. Ett företag som är delägare i ett handelsbolag beskattas för sin andel i handelsbolagets resultat. Det redovisade värdet på handelsbolagsandelarna ska även ökas med tillskott och minskas med uttag som företaget gjort under året. Blir det redovisade värdet på andelarna negativt ska det redovisas som en skuld till handelsbolaget i balansräkningen.

Nedskrivning

(punkterna 20.6–20.10)

Enligt 4 kap. 5 § första stycket ÅRL ska anläggningstillgångar skrivas ned om värdenedgången kan antas vara bestående. Enligt 4 kap. 5 § andra stycket samma lag får en finansiell anläggningstillgång skrivas ned även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

För andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag beräknas det värde som ska jämföras med det redovisade värdet enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning. (Se punkt 20.6).

Är värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång eller andelar i ett intresseföretag noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor finns en väsentlighetsregel som innebär att nedskrivning inte behöver göras om andelens värde understiger dess redovisade värde med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital.

Av försiktighetsskäl finns det, enligt punkt 20.7 andra stycket, krav på en kollektiv värdering av samtliga finansiella anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att nedskrivning ska ske om de finansiella anläggningstillgångarnas totala värde understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av ingående eget kapital. I t.ex. ett företag med ett ingående eget kapital på 200 000 kronor ska nedskrivning göras om det sammanlagda värdet på de finansiella anläggningstillgångarna understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än 20 000 kronor.

Se även exempel 11 g–11 i.

Andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust (se punkt 20.8).

Återföring av nedskrivning

(punkt 20.9)

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

En nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Har aktier anskaffats för 50 000 kronor och skrivits ned till 15 000 kronor får endast ett belopp som motsvarar nedskrivningen (35 000 kronor) återföras även om aktiernas värde överstiger 50 000 kronor. I annat fall är det fråga om en otillåten uppskrivning. Har

aktiernas värde ökat till 40 000 kronor får endast 25 000 kronor återföras. Vid bedömning om återföring ska ske, beräknas värdet på samma sätt som vid nedskrivning.

Lägsta värdets princip

(punkt 20.10)

Innehar företaget andelar i koncernföretag som företaget redan vid anskaffningstillfället beslutat sälja vidare ska dessa, liksom andra omsättningstillgångar, redovisas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Nettoförsäljningsvärdet beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag.

Kortfristiga fordringar på koncern- och intresseföretag värderas enligt punkterna 13.4–13.6 och skulder till koncern- och intresseföretag värderas enligt reglerna i kapitel 17. Av balansräkningsuppställningen i punkt 4.5 framgår att dessa fordringar och skulder ska redovisas i egna poster.

Uppskrivning

(punkt 20.11)

Eftersom det allmänna rådet bygger bl.a. på försiktighetsprincipen och förenkling får företag som tillämpar det allmänna rådet inte skriva upp värdet på finansiella anläggningstillgångar trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till detta. Se även kapitel 2.

När sker redovisning i resultaträkningen?

(punkterna 20.12 och 20.13)

Vinstutdelning på andelar i dotter- och intresseföretag ska, enligt punkt 20.12, normalt redovisas som intäkt när behörigt organ fattat beslut att utdelning ska lämnas. Ett undantag från detta är ett moderföretags möjlighet att redovisa så kallad anteciperad utdelning. Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när andelsägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Anteciperingen som sådan har inte någon civilrättslig verkan.

I kapitel 4 finns angivet i vilken post i resultaträkningen olika intäkter och kostnader ska redovisas. Där anges t.ex. att koncernbidrag ska redovisas som bokslutsdisposition i resultaträkningen. Enligt punkt 20.13 ska ett lämnat koncernbidrag redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt.

Av punkt 9.3 följer att en finansiell tillgång inte längre ska redovisas i balansräkningen det räkenskapsår väsentliga risker och förmåner som är förknippade

med ägandet har övergått. Det är avtalsvillkoren som avgör när risker och förmåner övergår från säljare till köpare. Normalt övergår väsentliga risker och förmåner på kontraktsdagen.

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

Förvaltningsberättelsen

(punkt 20.14)

Ett företag som är dotterföretag ska enligt 5 kap. 26 § ÅRL lämna uppgift om namn, säte och organisations- eller personnummer för moderföretag i såväl den största som minsta koncern som företaget ingår i och som upprättar koncernredovisning. Dessutom ska det anges var det går att få tillgång till utländska moderföretags koncernredovisningar.

Enligt punkt 20.14 ska ett dotterföretag i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om moderföretagets namn, säte och organisations- eller personnummer även om moderföretaget inte upprättar koncernredovisning.

Tilläggsupplysningar till resultaträkningen

(punkterna 20.15–20.17)

Enligt 5 kap. 7 § första stycket ÅRL ska ett koncernföretag lämna upplysning om storleken på inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. Med försäljning avses normalt vad som redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och med inköp vad som hos motparten redovisas som försäljning. Begreppen inköp och försäljning är korresponderande.

Enligt bilaga 2 till ÅRL (Uppställningsform för resultaträkning) ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag (se även punkterna 20.15–20.17).

Sammanställning över tilläggsupplysningar som ska lämnas till olika rubriker respektive poster i resultaträkningen:

Rubrik/Post	Tilläggsupplysning
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	Försäljning till koncernföretag
Rörelsekostnader	Inköp från koncernföretag
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	Summan av totala ränteintäkter och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från långfristiga fordringar på koncernföretag.

Rubrik/Post	Tilläggsupplysning
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	Summan av totala ränteintäkter, liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från kortfristiga fordringar på koncernföretag samt realisationsresultat från försäljning av andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång.
Räntekostnader och liknande resultatposter	Summan av totala räntekostnader och liknande resultatposter (t.ex. kursdifferenser) från skulder till koncernföretag.

Tilläggsupplysningar till balansräkningen

(punkterna 20.18 och 20.19)

Kravet i 5 kap. 8 § ÅRL på uppgifter (se tabellen nedan) om andelar i dotterföretag och intresseföretag gäller endast innehav i sådana företag i vilka det redovisande företaget självt, direkt eller genom bulvan eller kommissionär, innehar andelar. Ett moderföretag behöver alltså inte lämna upplysningar om indirekta innehav, dvs. andelar som ägs eller innehas av ett dotterföretag.

Enligt 5 kap. 8 § tredje stycket ÅRL ska ett företag som är delägare i ett handelsbolag eller komplementär i ett kommanditbolag ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Enligt 5 kap. 9 § första stycket ÅRL får en uppgift som anges i 5 kap. 8 § ÅRL utelämnas om uppgiften är av ringa betydelse. Med ringa betydelse avses enligt punkt 20.18 endast uppgift om vilande koncern- eller intresseföretag. Uppgift ska dock alltid lämnas om det sammanlagda redovisade värdet på andelarna i dessa företag. Detta för att summan i noterna ska stämma överens med värdet på respektive post i balansräkningen. Uppgiften enligt 5 kap. 8 § ÅRL får också utelämnas om Bolagsverket har lämnat tillstånd till detta.

Uppgift om eget kapital och resultat får enligt 5 kap. 9 § fjärde stycket ÅRL utelämnas om företaget äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företags egna kapital och det företaget inte offentliggör sin balansräkning. Uppgifterna får också utelämnas om dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket ÅRL.

Nedan anges hur uppgifterna om andelar i dotterföretag eller intresseföretag enligt 5 kap. 8 § ÅRL kan presenteras.

Företagets namn	Org. nr.	Säte	Eget kapital*	Resultat*	Antal andelar	Kapitalandel i procent**	Redovisat värde
Dotterbolag A	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	100 %	xxxx
Dotterbolag B	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	70 %	xxxx
Vilande bolag							xxxx
							xxxx

* I vissa fall behöver inte uppgift lämnas om företagets eget kapital och resultat (5 kap. 9 § fjärde stycket ÅRL).

**Även rösträttsandelen ska anges om den avviker från kapitalandelen.

Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning men måste enligt 5 kap. 7 § andra stycket ÅRL upplysa om internvinster på transaktioner inom koncernen. Upplysningen som ska lämnas enligt 5 kap. 7 § andra stycket ÅRL avser storleken på de på balansdagen orealiserade internvinster som ingår i värdet på redovisade tillgångar inom koncernen.

Med internvinst avses enligt 7 kap. 13 § fjärde stycket ÅRL antingen en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen eller den på moderföretaget belöpande andelen av en sådan vinst, i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. Bestämmelsen innehåller således två alternativa sätt att beräkna internvinstens storlek. I punkt 20.19 anges att internvinsten ska beräknas enligt det första alternativet, dvs. internvinst är den vinst som en överlåtelse av en tillgång inom koncernen genererat, om tillgången därefter inte har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har skrivits ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. Detta innebär att någon justering för minoritetsandel eller skatt i internvinsterna inte behöver göras.

Av balansräkningsuppställningen i punkt 4.5 samt av kapitel 18 framgår att ställda säkerheter och ansvarsförbindelser ska redovisas inom linjen i balansräkningen.

De upplysningar avseende lån, ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser till ledande befattningshavare som ska lämnas enligt 5 kap. 12 § ÅRL omfattar även motsvarande befattningshavare (t.ex. en person som ingår i ledningen i ett handelsbolag) i annat koncernföretag. Upplysningen enligt 5 kap. 12 § ÅRL ska omfatta arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser, beloppet av de lån för vilka säkerheter ställts samt vilken anknytning personen har till företaget.

Den särskilda upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 11 § andra stycket ÅRL beträffande ställda säkerheter till förmån för koncernföretag ska anges i not till respektive post under rubriken Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter.

Den särskilda upplysning som ska lämnas beträffande ingången ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag ska lämnas i not till respektive post under rubriken Övriga ansvarsförbindelser (se kapitel 18).

Avsnitt VIII – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

Kommentarer till Kapitel 21 – Särskilda regler första gången årsredovisning upprättas enligt detta allmänna råd

Tillämpning

(punkt 21.1)

Det kan finnas skillnader mellan de redovisningsnormer som ett företag tidigare har tillämpat och reglerna i det allmänna rådet. I kapitel 21 behandlas vad som gäller första gången ett företag, som tidigare tillämpat annan normgivning, upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet, dvs. övergångsfrågor.

För ett nystartat företag som väljer att tillämpa det allmänna rådet gäller inte reglerna i kapitel 21. Ett sådant företag tillämpar direkt reglerna i övriga kapitel.

De skattemässiga justeringar som kan bli aktuella till följd av de korrigeringar som ska göras mot ingående eget kapital anges under skattemässiga justeringar i inkomstdeklarationen för det första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpats.

Korrigeringar i ingående balans

(punkterna 21.2–21.4)

Vissa av skillnaderna (se punkterna 21.2–21.4) ska korrigeras mot ingående eget kapital. Föregående räkenskapsårs fastställda utgående balans är räkenskapsårets ingående balans. Korrigeringarna bokförs som en bokföringspost och följderna blir en korrigerad ingående balans.

Tillgångar, skulder och avsättningar som inte får redovisas

(punkt 21.2)

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

Egenupparbetad immateriell anläggningstillgång

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet får enligt punkt 10.3 inte redovisa en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång som tillgång. Tillgångens ingående redovisade värde ska bokföras mot posten Balanserat resultat.

Leasingavtal som redovisats som finansiell leasing hos leasetagaren

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska enligt punkt 9.1 endast redovisa tillgångar som det äger. Det redovisade värdet på en materiell anläggningstillgång som redovisats som tillgång till följd av att ett leasingavtal redovisats som finansiell leasing ska bokföras mot posten Balanserat resultat. Även skulden som hör till avtalet ska bokföras mot posten Balanserat resultat.

Uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld

Ett företag som upprättar årsredovisning enligt det allmänna rådet ska inte redovisa uppskjuten skatt (se punkterna 11.4, 13.3 och 16.4). Respektive redovisat värde ska bokföras mot posten Balanserat resultat. I det fall den uppskjutna skatteskulden härrör från att en anläggningstillgång skrivits upp bokförs den uppskjutna skatteskuldens redovisade värde mot uppskrivningsfond.

Tillgångar, skulder och avsättningar som tidigare inte har redovisats

(punkt 21.3)

Ett företag kan ha en tillgång eller ett åtagande som enligt reglerna i kapitel 11 respektive 16 ska redovisas men som tidigare inte redovisats i balansräkningen. Det vanligaste exemplet är åtaganden för pensioner som kan ha redovisats som ansvarsförbindelse.

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

Det värde avsättningen skulle ha beräknats till vid föregående räkenskapsårs utgång om reglerna i kapitel 16 hade tillämpats ska bokföras mot posten Balanserat resultat.

Avsättning för pensionsåtaganden redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Andra avsättningar, t.ex. avsättning för särskild löneskatt om den särskilda löneskatten ska betalas först i samband med att pensionen betalas ut, redovisas i posten Övriga avsättningar.

Uppskrivna tillgångar samt värdering till verkligt värde

(punkt 21.4)

Andra uppskrivna anläggningstillgångar än byggnad och mark

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet får skriva upp endast byggnader och mark (se punkterna 10.37 och 11.21). Har andra anläggningstillgångar skrivits upp

ska den kvarvarande uppskrivningen bokföras mot den del av uppskrivningsfonden som hör till den uppskrivna tillgången. Täcker inte uppskrivningsfonden korrigeringen ska resterande del bokföras mot posten Balanserat resultat.

Finansiella instrument värderade till verkligt värde

Enligt punkterna 11.6 och 14.4 får ett företag som tillämpar det allmänna rådet inte värdera finansiella instrument till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL. Med tillgångar som är värderade till verkligt värde avses inte uppskrivna tillgångar.

Har finansiella instrument värderats till verkligt värde ska skillnaden mellan det verkliga värdet och värdet enligt kapitel 11, 14 respektive 17 bokföras mot posten Balanserat resultat eller, i förekommande fall, mot fonden för verkligt värde.

Ingen korrigering i ingående balans

(punkterna 21.5 och 21.6)

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

Punkt 21.5 tar upp tillgångar i vilkas värde ingår utgifter eller sådana uppskrivningar som inte är möjliga enligt det allmänna rådet. Trots detta ska av förenklingsskäl 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.

De slag av tillgångar som berörs av punkt 21.5 är följande.

- Egentillverkade materiella anläggningstillgångar vilkas anskaffningsvärden inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkt 10.11 a–f.
- Byggnad och mark som tidigare har skrivits upp.
- Varulager med anskaffningsvärden som inkluderar sådana utgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkterna 12.10 och 12.11.

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

Jämförelsetal

(punkterna 21.7–21.9)

Balansräkning, resultaträkning och noter

(punkterna 21.7 och 21.8)

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska upprätta en kostnadsslagsindeldad resultaträkning enligt reglerna i det allmänna rådet. De företag som vill fortsätta använda funktionsindeldad resultaträkning kan därför inte upprätta årsredovisningen enligt det allmänna rådet. Företag som tidigare har upprättat en annan kostnadsslagsindeldad resultaträkning än som följer av det allmänna rådet eller en funktionsindeldad resultaträkning kan övergå till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet.

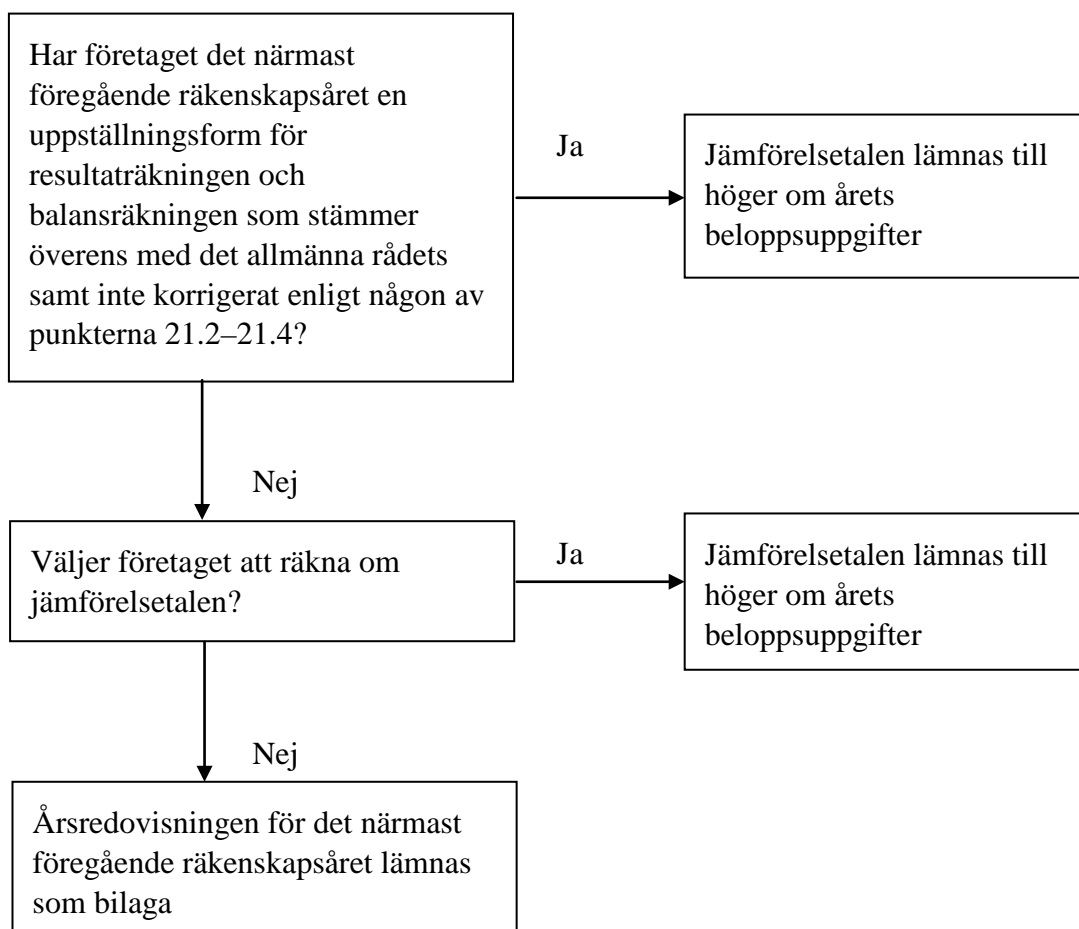
Enligt 3 kap. 5 § första stycket ÅRL och punkt 3.7 i det allmänna rådet ska jämförelsetal för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas till beloppsuppgifter i balansräkningen, resultaträkningen och samtliga noter med undantag av noten om redovisningsprinciper och noten till eget kapital.

Ett företag, som det närmast föregående räkenskapsåret har tillämpat en uppställningsform för resultaträkningen eller balansräkningen som stämmer överens med det allmänna rådets och som inte heller redovisat någon korrigering i ingående eget kapital enligt punkterna 21.2–21.4, ska lämna jämförelsetalen på sätt som anges i punkt 3.7, dvs. till höger om årets beloppsuppgifter (se punkt 21.7).

Enligt punkt 21.8 behöver av förenklingsskäl andra företag än de som anges i föregående stycke inte räkna om jämförelsetalen. Väljer företaget att inte räkna om jämförelsetalen ska årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga till årsredovisningen. Väljer företaget att räkna om jämförelsetalen ska dessa lämnas på sätt som anges i punkt 3.7, dvs. till höger om årets beloppsuppgifter.

För företag som inte räknar om jämförelsetalen finns ett notkrav i 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL (se punkt 21.10).

Nedan finns ett schema över de sätt jämförelsetalen kan lämnas första räkenskapsåret årsredovisning upprättas enligt det allmänna rådet.



Flerårsöversikt

(punkt 21.9)

Förvaltningsberättelsen ska enligt 6 kap. 1 § ÅRL innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. För att uppfylla detta krav ska företaget enligt punkt 5.6 första stycket för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om nettoomsättning, resultat efter finansiella poster och soliditet.

De tre nyckeltal som ska lämnas enligt punkt 5.6 och som avser räkenskapsår innan företaget har börjat tillämpa det allmänna rådet behöver inte räknas om.

Tilläggsupplysningar

(punkterna 21.10 och 21.11)

Redovisningsprinciper

(punkt 21.10)

Enligt 5 kap. 2 § första stycket ÅRL ska ett företag ange principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder. Genom att lämna upplysning om att

årsredovisningslagen och det allmänna rådet tillämpas får användare av årsredovisningen information om vilka regler och principer som företaget tillämpat vid upprättandet av årsredovisningen (se punkt 19.1 a).

Av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL följer att mindre företag bl.a. inte behöver räkna om jämförelsetalen för det närmast föregående räkenskapsåret under förutsättning att de upplyser om den bristande jämförbarheten. Övergången till att upprätta årsredovisning enligt det allmänna rådet kan innebära att det blir en bristande jämförbarhet mellan det första räkenskapsåret och det närmast föregående. Detta kan gälla både i de fall jämförelsetalen har räknats om och i de fall de inte har räknats om eftersom det i vissa fall inte ska redovisas några korrigeringar (se punkt 21.6). Viss påverkan på resultatet kan därför förekomma det första räkenskapsåret som årsredovisningen upprättas enligt det allmänna rådet. Därför ska det upplysas om den bristande jämförbarheten första räkenskapsåret som det allmänna rådet tillämpas.

Företaget ska därför, första räkenskapsåret som årsredovisningen upprättas enligt det allmänna rådet, ange att det allmänna rådet tillämpas första gången och att detta kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.

Ett företag som lämnar årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga ska, utöver de uppgifter som anges ovan, även upplysa om att jämförelsetalen inte har räknats om och att årsredovisningen lämnas som bilaga.

För företag som lämnar jämförelsetalen till höger (se punkterna 21.7 och 21.8 första och tredje styckena) kan upplysningen som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL och punkt 19.1 a t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret.”

För företag som lämnar årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret som bilaga (se punkt 21.8 första och andra styckena) kan den upplysning som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § fjärde stycket och punkt 19.1 a t.ex. utformas enligt följande:

”Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag.

Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.”

Upplysning om förändringar i eget kapital

(punkt 21.11)

I 5 kap. 14 § andra stycket ÅRL anges att förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning ska specificeras i noten till eget kapital. Varje korrigering enligt punkterna 21.2–21.4 ska anges på egen rad i noten till eget kapital.

Exempel

Förutsättningar	<p>Ett företag avser att börja tillämpa det allmänna rådet vid upprättandet av årsredovisningen för år 2.</p> <p>I den utgående balansen för år 1 har företaget redovisat följande:</p> <ul style="list-style-type: none"> Egenupparbetad immateriell tillgång (utveckling) 40 000 Ett åtagande om pension som ansvarsförbindelse 75 000 Kvarvarande uppskrivning av maskin 50 000 Kvarvarande uppskrivning av byggnad 100 000 Kvarvarande uppskrivningsfond maskin 30 000 Kvarvarande uppskrivningsfond byggnad 72 000 Uppskjuten skatteskuld (uppskrivning av byggnad) 28 000 Finansiella anläggningstillgångar med anskaffningsvärde 30 000 värderade till verkligt värde 45 000 Anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång inkluderar aktiverad ränta med 10 000 Aktiekapital 600 000 Balanserat resultat 500 000 Årets resultat (år 1) 300 000 Årets resultat (år 2) 400 000 <p>Företaget väljer att inte räkna om jämförelsetalen för år 1.</p>
Tänk så här	<p>Enligt punkt 21.2 ska det redovisade värdet på en egenupparbetad immateriell anläggningstillgång bokas bort mot balanserat resultat.</p> <p>Enligt punkt 21.3 ska ett åtagande som inte redovisats som avsättning bokas upp mot balanserat resultat.</p> <p>Vad gäller uppskrivningar är det, enligt punkt 21.4, endast uppskrivning av andra anläggningstillgångar än byggnader och mark som ska bokas bort. I första hand ska ombokningen ske mot uppskrivningsfonden. Resten bokas bort mot balanserat resultat.</p>

	<p>Enligt punkt 21.2 hanteras uppskjuten skatteskuld på motsvarande sätt.</p> <p>För en finansiell anläggningstillgång bokas, enligt punkt 21.4, skillnaden mellan verkligt värde och det värde som ska redovisas enligt kapitel 11 mot balanserat resultat.</p> <p>Enligt punkt 21.5 behöver ingen justering ske för den ränta som aktiverats i anskaffningsvärdet för den egentillverkade materiella anläggningstillgången.</p> <p>Eftersom företaget har valt att inte räkna om jämförelsetalen för år 1 lämnas årsredovisningen för år 1 som bilaga (se punkt 21.8 andra stycket).</p>																								
Redovisa så här i årsredovisningen	<p>I balansräkningen försvinner posterna Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten och Uppskjuten skatteskuld. Även ansvarsförbindelsen avseende pensionsutfästelsen försvinner. Posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser tillkommer. Maskiner och finansiella anläggningstillgångar värderas om.</p> <p>Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag.</p> <p>Årsredovisningen upprättas för första gången i enlighet med BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag, vilket kan innebära en bristande jämförbarhet mellan räkenskapsåret och det närmast föregående räkenskapsåret. Jämförelsetalen har inte räknats om. Årsredovisningen för det närmast föregående räkenskapsåret lämnas som bilaga.</p> <p>Tilläggsupplysning om förändringar i eget kapital</p> <table><tr><th></th><th>Aktie- kapital</th><th>Uppskriv- ningsfond</th><th>Balan- serat resultat</th><th>Årets resultat</th><th>Totalt</th></tr><tr><td>Belopp vid årets ingång enligt fastställd balansräkning</td><td>600 000</td><td>102 000</td><td>500 000</td><td>300 000</td><td>1 502 000</td></tr><tr><td>Korrigeringar vid övergång till BFNAR 2008:1</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>Egen- upparbetad</td><td></td><td></td><td>-40 000</td><td></td><td>-40 000</td></tr></table>		Aktie- kapital	Uppskriv- ningsfond	Balan- serat resultat	Årets resultat	Totalt	Belopp vid årets ingång enligt fastställd balansräkning	600 000	102 000	500 000	300 000	1 502 000	Korrigeringar vid övergång till BFNAR 2008:1						Egen- upparbetad			-40 000		-40 000
	Aktie- kapital	Uppskriv- ningsfond	Balan- serat resultat	Årets resultat	Totalt																				
Belopp vid årets ingång enligt fastställd balansräkning	600 000	102 000	500 000	300 000	1 502 000																				
Korrigeringar vid övergång till BFNAR 2008:1																									
Egen- upparbetad			-40 000		-40 000																				

	immateriell tillgång					
	Avsättning för pensioner		-75 000		-75 000	
	Uppskrivning av maskin		-30 000	-20 000		-50 000
	Uppskjuten skatteskuld		+28 000		+28 000	
	Verkligt värde finansiell anläggnings-tillgång		-15 000		-15 000	
	Korrigerat belopp vid årets ingång	600 000	100 000	350 000	300 000	1 350 000
	Resultat-disposition enligt bolags-stämman:					
	Balanseras i ny räkning		300 000		-300 000	
	Årets resultat				400 000	400 000
	Belopp vid årets utgång	600 000	100 000	650 000	400 000	1 750 000
Referenser	Punkterna 21.2–21.5 och 21.11					

C. Exempel

Exempel till Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen

5 a och 5 b har utgått

5 c – Flerårsöversikt i ett konsultföretag

Förutsättningar	Följande uppgifter framgår av företagets årsredovisningar. Belopp i tkr.				
		År 4	År 3	År 2	År 1
	Nettoomsättning	3 200	3 525	3 445	3 400
	Resultat efter finansiella poster	100	150	200	150
	Totalt eget kapital	305	300	330	275
	Obeskattade reserver	70	100	160	120
	Balansomslutning	1 000	1 150	1 300	1 200
	Skattesatsen är 28 %.				
Tänk så här	Enligt punkt 5.6 c beräknas soliditeten som eget kapital inklusive egetkapitalandel av obeskattade reserver i procent av balansomslutningen. Med en skattesats på 28 % blir soliditeten år 4 35,54 % $((305 + (0,72 \times 70))/1\,000 \times 100)$. Soliditeten får avrundas till helt procenttal.				
Redovisa så här i förvaltningsberättelsen	Flerårsöversikt				
		År 4	År 3	År 2	År 1
	Nettoomsättning (tkr)	3 200	3 525	3 445	3 400
	Resultat efter finansiella poster (tkr)	100	150	200	150
	Soliditet	36 %	32 %	34 %	30 %
Referenser	Punkt 5.6				

Exempel till Kapitel 6 – Rörelseintäkter

6 a – Öppet köp

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag säljer en vara. Enligt avtalet eller enligt särskilda regler som gäller vid försäljningen (t.ex. vid hemförsäljning) har köparen rätt att inom en viss tid ångra köpet och få pengarna tillbaka (s.k. öppet köp).
<i>Tänk så här</i>	Förutom de risker som normalt finns vid en försäljning tillkommer vid s.k. öppet köp risken att köparen utnyttjar ångerrätten. Avgörande för hur detta ska redovisas blir hur stor risken är. Inom detaljhandeln är öppet köp vanligt och statistiken över hur många varor som lämnas tillbaka är god. Säljaren kan därför redovisa en intäkt vid försäljningen samt en avsättning för köparens ångerrätt.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	I årsredovisningen redovisas intäkten samma år som försäljningen även om öppet köp gäller. Prova om en avsättning för returerna ska göras enligt kapitel 16.
<i>Referenser</i>	Punkterna 6.4, 16.2 och 16.7

6 b – Försäljning av vara som innefattar installation

<i>Förutsättningar</i>	Försäljningsavtalet innehåller villkor att säljaren ska leverera och installera varan.
<i>Tänk så här</i>	<p>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.</p> <p>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.</p>
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Avvakta med att intäktsredovisa till dess varan installerats om inte installationen är en mindre rutininsats (t.ex. installation av en fabrikstestad tvättmaskin där installationen endast består i att ansluta el och vatten).
<i>Referenser</i>	Punkt 6.5

6 c – Serviceavgifter som ingår i produktens pris

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag säljer en vara. I priset ingår rätt till service. Den del av priset som avser service är väsentlig och går att identifiera.
<i>Tänk så här</i>	Eftersom priset för service är väsentligt och går att identifiera ska intäkten från serviceavtalet redovisas skilt från huvudavtalet (försäljningsavtalet). Serviceavtalet är ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Det går inte att förutse att uppdraget innehåller någon aktivitet som är dominerande.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Inkomst som avser service redovisas som intäkt linjärt under avtalstiden. Den del som tjänats in under räkenskapsåret ska redovisas som intäkt i årsredovisningen.
<i>Referenser</i>	Punkterna 6.2 och 6.9

6 d – Uppdrag på löpande räkning

<i>Förutsättningar</i>	Ett konsultföretag har avtalat med en kund om att utföra ett tjänsteuppdrag fr.o.m. 1 juli år 1 t.o.m. 30 juni år 2. Konsultföretaget har rätt att fakturera 500 kr per timme för utfört arbete månadsvis i efterskott. Den 31 december år 1 har konsultföretaget utfört arbete åt kunden med sammanlagt 50 timmar, varav 40 timmar har fakturerats medan 10 timmar som avser utfört arbete under december år 1 faktureras i januari år 2.						
<i>Tänk så här (huvudregeln)</i>	<p><u>Huvudregeln</u></p> <table> <tr> <td>Utfört uppdrag per 31/12</td><td>25 000 kr</td></tr> <tr> <td>Fakturerat per 31/12</td><td><u>-20 000 kr</u></td></tr> <tr> <td>Fordran</td><td>5 000 kr</td></tr> </table> <p>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.</p>	Utfört uppdrag per 31/12	25 000 kr	Fakturerat per 31/12	<u>-20 000 kr</u>	Fordran	5 000 kr
Utfört uppdrag per 31/12	25 000 kr						
Fakturerat per 31/12	<u>-20 000 kr</u>						
Fordran	5 000 kr						

<i>Redovisa så här i årsredovisningen (huvudregeln)</i>	<p><u>Huvudregeln</u></p> <p>Resultaträkningen År 1</p> <p>Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.</p> <p>Nettoomsättning 25 000</p> <p>Balansräkningen 31/12 år 1</p> <p><i>Kortfristiga fordringar</i></p> <p>Upparbetad men ej fakturerad intäkt 5 000</p> <p>Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper</p> <p><i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i></p> <p>Företagets intäkter från uppdrag på löpande räkning redovisas enligt huvudregeln.</p>
<i>Tänk så här (alternativregeln)</i>	<p><u>Alternativregeln</u></p> <p>Alternativregeln innebär att den faktiska faktureringen ligger till grund för redovisningen av intäkter. I resultaträkningen redovisas det som faktiskt fakturerats i posten Nettoomsättning. I balansräkningen redovisas inte någon fordran för utfört men ej fakturerat arbete.</p>
<i>Redovisa så här i årsredovisningen (alternativregeln)</i>	<p><u>Alternativregeln</u></p> <p>Resultaträkningen År 1</p> <p>Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.</p> <p>Nettoomsättning 20 000</p> <p>Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper</p> <p><i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i></p> <p>Företagets intäkter från uppdrag på löpande räkning redovisas enligt alternativregeln.</p>
<i>Referenser</i>	<p>Huvudregeln: punkterna 6.11, 6.12, 6.14 och 19.3</p> <p>Alternativregeln: punkterna 6.11, 6.13, 6.14 och 19.3</p>

6 e – Uppdrag till fast pris

<i>Förutsättningar</i>	<p>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.</p>
------------------------	---

	<p>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. Företaget beräknar utgiften för en arbetstimme enligt följande:</p> <table><tr><td>+</td><td>Månadslön/165 timmar (bedömd normal arbetstid)</td><td></td></tr><tr><td>+</td><td>Arbetsgivaravgifter 45 %</td><td></td></tr><tr><td>=</td><td>Total utgift per arbetstimme</td><td></td></tr></table> <p>Företagets totalt beräknade direkta utgifter för att utföra uppdraget uppgår enligt nedanstående kalkyl till 52 800 kr vilket innebär ett beräknat överskott före avdrag av indirekta kostnader på 37 200 kr.</p> <table><tr><td>Anställd A</td><td>100 tim. à 220 kr</td><td>22 000 kr</td></tr><tr><td>Anställd B</td><td>100 tim. à 158 kr</td><td>15 800 kr</td></tr><tr><td>Utgifter för resor</td><td></td><td><u>15 000 kr</u></td></tr><tr><td></td><td></td><td>52 800 kr</td></tr></table> <p>Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter för resor registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt.</p> <table><tr><td>Anställd A</td><td>40 tim. à 220 kr</td><td>8 800 kr</td></tr><tr><td>Anställd B</td><td>70 tim. à 158 kr</td><td>11 060 kr</td></tr><tr><td>Utgifter för resor</td><td></td><td><u>6 000 kr</u></td></tr><tr><td></td><td></td><td>25 860 kr</td></tr></table> <p>Företaget har delfakturerat kunden med 60 000 kr.</p> <p>Under år 2 höjs anställd B:s månadslön till 18 250 kr och följande utgifter på det aktuella uppdraget registreras. Uppdraget slutfaktureras.</p> <table><tr><td>Anställd A</td><td>62 tim. à 220 kr</td><td>13 640 kr</td></tr><tr><td>Anställd B</td><td>29 tim. à 160 kr</td><td>4 640 kr</td></tr><tr><td>Utgifter för resor</td><td></td><td><u>9 400 kr</u></td></tr><tr><td></td><td></td><td>27 680 kr</td></tr></table>	+	Månadslön/165 timmar (bedömd normal arbetstid)		+	Arbetsgivaravgifter 45 %		=	Total utgift per arbetstimme		Anställd A	100 tim. à 220 kr	22 000 kr	Anställd B	100 tim. à 158 kr	15 800 kr	Utgifter för resor		<u>15 000 kr</u>			52 800 kr	Anställd A	40 tim. à 220 kr	8 800 kr	Anställd B	70 tim. à 158 kr	11 060 kr	Utgifter för resor		<u>6 000 kr</u>			25 860 kr	Anställd A	62 tim. à 220 kr	13 640 kr	Anställd B	29 tim. à 160 kr	4 640 kr	Utgifter för resor		<u>9 400 kr</u>			27 680 kr
+	Månadslön/165 timmar (bedömd normal arbetstid)																																													
+	Arbetsgivaravgifter 45 %																																													
=	Total utgift per arbetstimme																																													
Anställd A	100 tim. à 220 kr	22 000 kr																																												
Anställd B	100 tim. à 158 kr	15 800 kr																																												
Utgifter för resor		<u>15 000 kr</u>																																												
		52 800 kr																																												
Anställd A	40 tim. à 220 kr	8 800 kr																																												
Anställd B	70 tim. à 158 kr	11 060 kr																																												
Utgifter för resor		<u>6 000 kr</u>																																												
		25 860 kr																																												
Anställd A	62 tim. à 220 kr	13 640 kr																																												
Anställd B	29 tim. à 160 kr	4 640 kr																																												
Utgifter för resor		<u>9 400 kr</u>																																												
		27 680 kr																																												
Tänk så här (huvudregeln)	<p><u>Huvudregeln (successiv vinstavräkning)</u></p> <p>År 1 beräknas först färdigställandegraden. I ett fall som detta beräknas normalt färdigställandegraden utifrån relationen mellan de utgifter som lagts ned i projektet på balansdagen och de totala projektutgifterna. Färdigställandegraden blir 49 % (25 860/52 800).</p> <p>Därefter beräknas den nettoomsättning som ska redovisas genom att kontraktssumman multipliceras med färdigställandegraden.</p> <p>Slutligen beräknas den fordran eller skuld företaget har till kunden</p>																																													

	<p>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.</p> <p>I resultaträkningen år 1 redovisas 44 100 kr ($90\,000 \times 0,49$) 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. Indirekta utgifter kostnadsförs.</p> <p>I balansräkningen år 1 ska företaget redovisa en skuld i posten Fakturerad men ej upparbetad intäkt på 15 900 kr som beräknas enligt följande:</p> <table> <tr> <td>Intäktsfört i resultaträkningen</td><td>44 100 kr</td><td></td></tr> <tr> <td>Fakturerat</td><td><u>-60 000 kr</u></td><td></td></tr> <tr> <td>Skuld</td><td>15 900 kr</td><td></td></tr> </table> <p>År 2 är uppdraget färdigställt och resterande intäkter och kostnader redovisas.</p>		Intäktsfört i resultaträkningen	44 100 kr		Fakturerat	<u>-60 000 kr</u>		Skuld	15 900 kr																															
Intäktsfört i resultaträkningen	44 100 kr																																								
Fakturerat	<u>-60 000 kr</u>																																								
Skuld	15 900 kr																																								
<i>Redovisa så här i årsredovisningen (huvudregeln)</i>	<p><u>Huvudregeln</u></p> <table> <tr> <th></th><th>År 2</th><th>År 1</th></tr> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.</td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>Nettoomsättning</td><td>45 900</td><td>44 100</td></tr> <tr> <td>Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.</td><td>45 900</td><td>44 100</td></tr> <tr> <td>Rörelsekostnader</td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-9 400</td><td>-6 000</td></tr> <tr> <td>Personalkostnader</td><td>-18 280</td><td>-19 860</td></tr> <tr> <td>Summa rörelsekostnader</td><td>-27 680</td><td>-25 860</td></tr> <tr> <td>Rörelseresultat</td><td>18 220</td><td>18 240</td></tr> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 2</td><td>31/12 år 1</td></tr> <tr> <td>Kortfristiga skulder</td><td></td><td></td></tr> <tr> <td>Fakturerad men ej upparbetad intäkt</td><td>0</td><td>15 900</td></tr> </table>			År 2	År 1	Resultaträkningen			Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.			Nettoomsättning	45 900	44 100	Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	45 900	44 100	Rörelsekostnader			Övriga externa kostnader	-9 400	-6 000	Personalkostnader	-18 280	-19 860	Summa rörelsekostnader	-27 680	-25 860	Rörelseresultat	18 220	18 240	Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1	Kortfristiga skulder			Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0	15 900
	År 2	År 1																																							
Resultaträkningen																																									
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.																																									
Nettoomsättning	45 900	44 100																																							
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	45 900	44 100																																							
Rörelsekostnader																																									
Övriga externa kostnader	-9 400	-6 000																																							
Personalkostnader	-18 280	-19 860																																							
Summa rörelsekostnader	-27 680	-25 860																																							
Rörelseresultat	18 220	18 240																																							
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1																																							
Kortfristiga skulder																																									
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0	15 900																																							

	Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper <i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.		
<i>Tänk så här (alternativregeln)</i>	<u>Alternativregeln (färdigställandemetoden)</u> Alternativregeln innebär att företaget vinstavräknar först när arbetet väsentligen är fullgjort. Av förutsättningarna framgår att företaget fullgjort cirka hälften av arbetet varför vinstavräkning inte ska göras år 1. Fram till dess företaget vinstavräknar år 2 ska nedlagda utgifter minus fakturering till kund redovisas i posten Pågående arbete för annans räkning i balansräkningen. Företaget har år 1 fakturerat mer än vad de nedlagda utgifterna uppgår till varför en skuld redovisas i posten Pågående arbete för annans räkning under rubriken Kortfristiga skulder. De direkta utgifter som lagts ned i projektet på balansdagen år 1 ska tillgångsföras i balansräkningen samt redovisas som en justeringspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. I detta fall uppgår de direkta utgifterna till 25 860 kr. Någon nettoomsättning ska inte redovisas i och med att någon resultatavräkning inte ska göras. År 2 är uppdraget fullgjort och ska vinstavräknas. Hela inkomsten från uppdraget redovisas som intäkt i posten Nettoomsättning. Föregående års aktiverade nedlagda utgifter återförs som en negativ justeringspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, i detta fall 25 860 kr. De utgifter som lagts ned i projektet under år 1 respektive år 2 redovisas som kostnader respektive år. Detta gör att resultatet år 1 blir 0 (ingen vinstavräkning) och år 2 redovisas hela vinsten från uppdraget.		
<i>Redovisa så här i årsredovisningen (alternativregeln)</i>	<u>Alternativregeln</u> Resultaträkningen Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Nettoomsättning	År 2 90 000	År 1 0

	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	-25 860	25 860
	Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	64 140	25 860
	Rörelsekostnader		
	Övriga externa kostnader	-9 400	-6 000
	Personalkostnader	-18 280	-19 860
	Summa rörelsekostnader	-27 680	-25 860
	Rörelseresultat	36 460	0
	Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
	Kortfristiga skulder		
	Pågående arbete för annans räkning	0	34 140
	Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper		
	<i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.		
	Tilläggsupplysning till balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
	<i>Pågående arbete för annans räkning</i>		
	Fakturerat belopp	0	60 000
	Aktiverade nedlagda utgifter	0	-25 860
	Pågående arbete för annans räkning	0	34 140
<i>Referenser</i>	Huvudregeln: punkterna 6.11, 6.15, 6.16, 6.20 och 19.3 Alternativregeln: punkterna 6.11, 6.21–6.23, 19.3 och 19.25		

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

<i>Förutsättningar</i>	Ett tjänsteproducerande företag har avtalat att utföra ett arbete till ett fast pris på 100 000 kr. Arbetet påbörjas år 1 och beräknas vara avslutat år 2. Företaget beräknar de totala löneutgifterna till 40 000 kr och övriga direkta utgifter till 20 000 kr. Företaget beräknar de indirekta utgifterna till 25 % av lönen. Kalkylen är följande:
------------------------	--

	Total uppdragsinkomst	100 000 kr
	Totala löneutgifter	-40 000 kr
	Totala övriga direkta utgifter	<u>-20 000 kr</u>
	Uppdragsöverskott	40 000 kr
Tänk så här	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 direkta utgifter	<u>15 850 kr</u>
	Summa	28 450 kr
	Företaget har delfakturerat kunden 60 000 kr.	
	Färdigställandegraden har beräknats till 65 %.	
	Först beräknas det belopp som ska redovisas som nettoomsättning och därefter det belopp som ska redovisas som kostnad.	
	I resultaträkningen ska 65 000 kr ($100\,000 \times 0,65$) redovisas som nettoomsättning. Kostnaderna beräknas utifrån kalkylen och multipliceras med färdigställandegraden. Företagets indirekta utgifter tas inte med i beräkningen utan kostnadsförs. Följande kostnader ska redovisas i resultaträkningen:	
	Lönekostnader ($40\,000 \times 0,65$)	26 000 kr
	Övriga direkta kostnader ($20\,000 \times 0,65$)	<u>13 000 kr</u>
	Summa	39 000 kr
	I balansräkningen ska en fordran på 5 000 kr redovisas i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt enligt följande:	
	Intäktsfört i resultaträkningen	65 000 kr
	Fakturerat	<u>-60 000 kr</u>
	Fordran	5 000 kr
	Vidare ska en skuld på 10 550 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:	

	Totalt kostnadsfört i resultaträkningen 39 000 kr Årets utgifter <u>-28 450 kr</u> Skuld 10 550 kr
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Resultaträkningen År 1 Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Nettoomsättning 65 000 Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. 65 000 Rörelsekostnader Övriga externa kostnader -13 000 Personalkostnader -26 000 Summa rörelsekostnader -39 000 Rörelseresultat 26 000 Balansräkningen 31/12 år 1 <i>Kortfristiga fordringar</i> Upparbetad men ej fakturerad intäkt 5 000 Kortfristiga skulder Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 10 550 Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper <i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.
<i>Referenser</i>	Punkterna 6.11, 6.15, 6.16, 6.20 och 19.3

6 g – Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris

Förutsättningar	<p>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.</p> <p>Företagets förkalkyl:</p> <table> <tr> <td>Avtalad uppdragsinkomst</td><td>1 200 000 kr</td></tr> <tr> <td>Beräknade materialutgifter</td><td>-400 000 kr</td></tr> <tr> <td>Beräknade löneutgifter</td><td><u>-550 000 kr</u></td></tr> <tr> <td>Beräknad vinst</td><td>250 000 kr</td></tr> </table> <p>Vid utgången av år 1 fördelar sig nedlagda utgifter enligt följande:</p> <table> <tr> <td>Material</td><td>600 000 kr</td></tr> <tr> <td>Lön</td><td><u>500 000 kr</u></td></tr> <tr> <td></td><td>1 100 000 kr</td></tr> </table> <p>Företaget har räknat om kalkylen och konstaterar att uppdraget ger en förlust enligt följande:</p> <table> <tr> <td>Avtalad uppdragsinkomst</td><td>1 200 000 kr</td></tr> <tr> <td>Faktiska utgifter för material</td><td>-600 000 kr</td></tr> <tr> <td>Faktiska utgifter för lön</td><td>-500 000 kr</td></tr> <tr> <td>Tillkommande utgifter för lön</td><td><u>-150 000 kr</u></td></tr> <tr> <td>Beräknad förlust</td><td>-50 000 kr</td></tr> </table>	Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr	Beräknade materialutgifter	-400 000 kr	Beräknade löneutgifter	<u>-550 000 kr</u>	Beräknad vinst	250 000 kr	Material	600 000 kr	Lön	<u>500 000 kr</u>		1 100 000 kr	Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr	Faktiska utgifter för material	-600 000 kr	Faktiska utgifter för lön	-500 000 kr	Tillkommande utgifter för lön	<u>-150 000 kr</u>	Beräknad förlust	-50 000 kr
Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr																								
Beräknade materialutgifter	-400 000 kr																								
Beräknade löneutgifter	<u>-550 000 kr</u>																								
Beräknad vinst	250 000 kr																								
Material	600 000 kr																								
Lön	<u>500 000 kr</u>																								
	1 100 000 kr																								
Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr																								
Faktiska utgifter för material	-600 000 kr																								
Faktiska utgifter för lön	-500 000 kr																								
Tillkommande utgifter för lön	<u>-150 000 kr</u>																								
Beräknad förlust	-50 000 kr																								
Tänk så här (huvudregeln)	<p><u>Huvudregeln</u></p> <p>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).</p> <p>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.</p> <p>I balansräkningen ska företaget redovisa en fordran i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt som beräknas enligt följande:</p>																								

	Intäktsfört i resultaträkningen 1 056 000 kr Fakturerat <u>-0 kr</u> Fordran 1 056 000 kr Vidare ska en skuld på 6 000 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande: Totalt kostnadsfört i resultaträkningen 1 106 000 kr Årets utgifter <u>-1 100 000 kr</u> Skuld 6 000 kr
Redovisa så här i årsredovisningen (huvudregeln)	<u>Huvudregeln</u> Resultaträkningen År 1 Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Nettoomsättning 1 056 000 Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. 1 056 000 Rörelsekostnader Råvaror och förnödenheter -600 000 Personalkostnader -506 000 Summa rörelsekostnader -1 106 000 Rörelseresultat -50 000 Balansräkningen 31/12 år 1 <i>Kortfristiga fordringar</i> Upparbetad men ej fakturerad intäkt 1 056 000 Kortfristiga skulder Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 6 000 Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper <i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

<p><i>Tänk så här (alternativregeln)</i></p>	<p><u>Alternativregeln</u></p> <p>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.</p> <p>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.</p>																																		
<p><i>Redovisa så här i årsredovisningen (alternativregeln)</i></p>	<p><u>Alternativregeln</u></p> <table border="0"> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td style="text-align: right;">År 1</td></tr> <tr> <td colspan="2">Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.</td></tr> <tr> <td>Nettoomsättning</td><td style="text-align: right;">0</td></tr> <tr> <td>Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning</td><td style="text-align: right;">1 050 000</td></tr> <tr> <td>Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.</td><td style="text-align: right;">1 050 000</td></tr> <tr> <td colspan="2">Rörelsekostnader</td></tr> <tr> <td>Råvaror och förnödenheter</td><td style="text-align: right;">-600 000</td></tr> <tr> <td>Personalkostnader</td><td style="text-align: right;">-500 000</td></tr> <tr> <td>Summa rörelsekostnader</td><td style="text-align: right;">-1 100 000</td></tr> <tr> <td>Rörelseresultat</td><td style="text-align: right;">-50 000</td></tr> <tr> <td colspan="2">Balansräkningen</td></tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: right;">31/12 år 1</td></tr> <tr> <td colspan="2"><i>Varulager m.m.</i></td></tr> <tr> <td>Pågående arbete för annans räkning</td><td style="text-align: right;">1 050 000</td></tr> <tr> <td colspan="2">Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper</td></tr> <tr> <td colspan="2"><i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i></td></tr> <tr> <td colspan="2">Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.</td></tr> </table>	Resultaträkningen	År 1	Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		Nettoomsättning	0	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	1 050 000	Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	1 050 000	Rörelsekostnader		Råvaror och förnödenheter	-600 000	Personalkostnader	-500 000	Summa rörelsekostnader	-1 100 000	Rörelseresultat	-50 000	Balansräkningen		31/12 år 1		<i>Varulager m.m.</i>		Pågående arbete för annans räkning	1 050 000	Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper		<i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i>		Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt 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																																			
<i>Varulager m.m.</i>																																			
Pågående arbete för annans räkning	1 050 000																																		
Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper																																			
<i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i>																																			
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.																																			

	Tilläggsupplysning till balansräkningen <i>Pågående arbete för annans räkning</i> Aktiverade nedlagda utgifter 1 050 000 Fakturerat belopp <u>0</u> Pågående arbete för annans räkning 1 050 000
<i>Referenser</i>	Huvudregeln: punkterna 6.16, 6.18, 6.20 och 19.3 Alternativregeln: punkterna 6.22, 6.23, 19.3 och 19.24

6 h – Royalty

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag äger ett patent som upplåtits till ett annat företag mot ersättning i form av royalty. Royaltyn betalas när avtalet undertecknas (två femtedelar), under avtalstiden (ytterligare två femtedelar) och när avtalet löper ut (den sista femtedelen).
<i>Tänk så här</i>	Ett royaltyavtal som innebär att företaget får ett fast belopp i ersättning för att någon nyttjar patentet är redovisningsmässigt jämförbart med ett hyresavtal.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	I årsredovisningarna redovisas royaltyinkomsterna linjärt under avtalsperioden.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.25

6 i – Provision

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag är återförsäljare för en fristående tillverkares produkter. Företaget får provision med 10 % på varornas försäljningsvärde. Villkor för att få provision är att beställda varor verkligen levererats till slutkund, men slutkunden behöver inte ha betalat varorna. Under december år 1 besöker återförsäljaren kunder och tecknar avtal om försäljningar till ett försäljningsvärde av 200 000 kr. Beställningar och provisionsanspråk skickas till tillverkaren samma månad. I februari år 2 levereras varorna till slutkund och i juni år 2 betalas provisionen, 20 000 kr, till återförsäljaren.
<i>Tänk så här</i>	Återförsäljaren har enligt villkoren rätt till provision när tillverkaren levererat varorna till slutkunden, dvs. i februari år 2.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Provisionen ska intäktsredovisas hos återförsäljaren i den årsredovisning som upprättas närmast efter februari år 2. Upprättar återförsäljaren årsredovisning per den 30 april år 2 redovisas den beräknade provisionen i balansräkningen under rubriken Kortfristiga fordringar. Upprättar återförsäljaren årsredovisning per den 31 december år 1 redovisas varken intäkt från eller fordran för de aktuella försäljningarna.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.25

6 j – Försäljning av måltidskuponger

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag i restaurangbranschen säljer måltidskuponger som kan användas på företagets restaurang. Kuponger som sålts köps inte tillbaka och kunderna får inte heller några pengar tillbaka om de handlar för ett lägre belopp än det som står på kupongen.
<i>Tänk så här</i>	Till dess företaget har fullgjort sin prestation, dvs. serverat maten, är betalningen ett förskott. Först när kunden utnyttjat kupongen, giltighetstiden gått ut eller företaget med tillförlitlig statistik kan visa att kupongen inte kommer att användas, ska en intäkt redovisas.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	I årsredovisningen redovisas en skuld i posten Förskott från kunder som motsvarar betalningen för kuponger som fortfarande är giltiga och sannolikt kommer att utnyttjas. Intäkten redovisas när den tjänats in vilket är när kunden har utnyttjat kupongen, när kupongen enligt statistik sannolikt inte kommer att användas eller när kunden inte längre har rätt att använda kupongen.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.4

6 k – Försäljning av gymkort

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag i friskvårdsbranschen säljer årskort som ger innehavaren en rätt att under 12 månader använda företagets anläggning.
<i>Tänk så här</i>	Inkomsten från ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod redovisas som intäkt linjärt över perioden. Detta innebär att intäkten beräknas till den del av det avtalade priset som motsvarar redovisningsperiodens längd i förhållande till den totala överenskomna tidsperioden. Eftersom säljaren inte har fullgjort någon del av sin prestation endast genom att sälja årskortet är betalningen att betrakta som en förutbetalad intäkt. Intäkten redovisas linjärt allteftersom nyttjandetiden löper.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	I årsredovisningen redovisas en intäkt som motsvarar den tid som kortet kunnat utnyttjas i förhållande till den totala nyttjandetiden (12 månader). Resterande del av inkomsten redovisas som en skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.
<i>Referenser</i>	Punkt 6.9

Exempel till Kapitel 7 – Rörelsekostnader*7 a – Försäkringskostnad*

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag betalar en årspremie för att ha sitt lager försäkrat. Premien erläggs den 31 augusti varje år. År 1, 2 och 3 betalades 50 000 kr, 54 000 kr respektive 60 000 kr. Årsredovisningen upprättas per 31 december.
<i>Tänk så här</i>	Företaget kommer att varje år betala försäkringspremien och har inte

	<p>anledning att tro att premien kommer variera med mer än 20 % mellan åren varför förenklingsregeln kan användas. Räkenskapsårets kostnad blir det fakturerade beloppet.</p> <p>Alternativt kan företaget välja att periodisera utgiften enligt punkt 7.10. I årsredovisningen år 1 innebär detta att 33 333 kr ($50\,000/12 \times 8$) tas upp som förutbetalad kostnad eftersom åtta av tolv månader avser år 2.</p> <p>Företagets val av alternativ ska tillämpas konsekvent.</p>																		
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p><u>Vid tillämpning av förenklingsregeln</u></p> <p>Resultaträkningen</p> <p><i>År 1</i></p> <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-50 000</td></tr> </table> <p><i>År 2</i></p> <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-54 000</td></tr> </table> <p><i>År 3</i></p> <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-60 000</td></tr> </table> <p>I balansräkningen redovisas inte något.</p> <p><u>Utan tillämpning av förenklingsregeln</u></p> <p>Resultaträkningen</p> <p><i>År 1</i></p> <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-16 667</td></tr> </table> <p><i>År 2</i></p> <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-51 333</td></tr> </table> <p><i>År 3</i></p> <table> <tr> <td>Övriga externa kostnader</td><td>-56 000</td></tr> </table> <p>Balansräkningen</p> <p><i>År 1</i></p> <table> <tr> <td>Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter</td><td>33 333</td></tr> </table> <p><i>År 2</i></p> <table> <tr> <td>Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter</td><td>36 000</td></tr> </table> <p><i>År 3</i></p> <table> <tr> <td>Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter</td><td>40 000</td></tr> </table>	Övriga externa kostnader	-50 000	Övriga externa kostnader	-54 000	Övriga externa kostnader	-60 000	Övriga externa kostnader	-16 667	Övriga externa kostnader	-51 333	Övriga externa kostnader	-56 000	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	33 333	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	36 000	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	40 000
Övriga externa kostnader	-50 000																		
Övriga externa kostnader	-54 000																		
Övriga externa kostnader	-60 000																		
Övriga externa kostnader	-16 667																		
Övriga externa kostnader	-51 333																		
Övriga externa kostnader	-56 000																		
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	33 333																		
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	36 000																		
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	40 000																		
<i>Referenser</i>	<p>Förenklingsregeln: punkt 7.9</p> <p>Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10</p>																		

7 b – Leasing av bil

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet omfattar 36 månader och företaget faktureras 5 000 kr varje månad att betalas i förskott. Årsredovisning upprättas per 31 december.																																										
<i>Tänk så här</i>	Utgiften är återkommande. Utgångspunkten vid bedömningen om utgiften kan antas variera högst 20 % mellan åren är en normal årskostnad. Förenklingsregeln kan därför tillämpas även om företaget inte leasar bilen ett helt år under år 1 och 4. Företaget kommer att erhålla 6 fakturor år 1, 12 fakturor år 2 och år 3 samt 6 fakturor år 4.																																										
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p><u>Vid tillämpning av förenklingsregeln</u></p> <p>Resultaträkningen</p> <table> <tr><td>År 1</td><td></td></tr> <tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-30 000</td></tr> <tr><td>År 2</td><td></td></tr> <tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-60 000</td></tr> <tr><td>År 3</td><td></td></tr> <tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-60 000</td></tr> <tr><td>År 4</td><td></td></tr> <tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-30 000</td></tr> </table> <p>I balansräkningen redovisas eventuell obetald leverantörsskuld.</p> <p><u>Utan tillämpning av förenklingsregeln</u></p> <p>Resultaträkningen</p> <table> <tr><td>År 1</td><td></td></tr> <tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-25 000</td></tr> <tr><td>År 2</td><td></td></tr> <tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-60 000</td></tr> <tr><td>År 3</td><td></td></tr> <tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-60 000</td></tr> <tr><td>År 4</td><td></td></tr> <tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-35 000</td></tr> </table> <p>I balansräkningen redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:</p> <table> <tr><td>År 1</td><td></td></tr> <tr><td>Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter</td><td>5 000</td></tr> <tr><td>År 2</td><td></td></tr> <tr><td>Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter</td><td>5 000</td></tr> <tr><td>År 3</td><td></td></tr> </table>	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	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	År 1		Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000	År 2		Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	5 000	År 3	
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																																										
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																																										
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
<i>Referenser</i>	Förenklingsregeln: punkt 7.9 Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10	

7 c – Leasing av bil inklusive förhöjd leasingavgift

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag börjar leasa en bil i augusti. Avtalet gäller 36 månader och företaget får en faktura på 4 000 kr varje månad att betala i förskott. Förenklingsregeln kan tillämpas på den här utgiften, men företaget väljer att inte tillämpa den.</p> <p>Vid tecknandet av avtalet betalar företaget en förhöjd leasingavgift (förstagångshyra) på 36 000 kr.</p> <p>Årsredovisning upprättas per 31 december.</p>												
<i>Tänk så här</i>	<p>Utgiften för månadsdebiteringarna periodiseras på vanligt sätt. Eftersom bilen leasas 5 månader första året blir kostnaden 20 000 kr ($5 \times 4\,000$). År 2 respektive år 3 leasas bilen hela året och kostnaden uppgår till 48 000 kr ($12 \times 4\,000$) per år. År 4 leasas bilen under 7 månader vilket medför en kostnad på 28 000 kr ($7 \times 4\,000$).</p> <p>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.</p>												
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen</p> <p>År 1</p> <table><tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-25 000</td></tr></table> <p>År 2</p> <table><tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-60 000</td></tr></table> <p>År 3</p> <table><tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-60 000</td></tr></table> <p>År 4</p> <table><tr><td>Övriga externa kostnader</td><td>-35 000</td></tr></table> <p>I balansräkningen redovisas förutom eventuell obetald leverantörsskuld:</p> <p>År 1</p> <table><tr><td>Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter</td><td>35 000</td></tr></table> <p>År 2</p> <table><tr><td>Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter</td><td>23 000</td></tr></table>	Övriga externa kostnader	-25 000	Övriga externa kostnader	-60 000	Övriga externa kostnader	-60 000	Övriga externa kostnader	-35 000	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	35 000	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	23 000
Övriga externa kostnader	-25 000												
Övriga externa kostnader	-60 000												
Övriga externa kostnader	-60 000												
Övriga externa kostnader	-35 000												
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	35 000												
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	23 000												

	År 3 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 11 000
Referenser	Punkterna 7.6 och 7.10

7 d – Annonss- och försäkringskostnad

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag har i september en årlig utgift på 8 000 kr för en annons i en telefonkatalog. Företaget betalar 1 oktober varje år även 15 000 kr för en företagsförsäkring för tiden oktober–september. Årsredovisningen upprättas per 31 december.
<i>Tänk så här</i>	<p>Inte någon av utgifterna kan hänföras till en specifik intäkt. För den första utgiften får företaget en tjänst utförd i form av en annons i telefonkatalogen. Tjänsten avser inte en period utan levereras i samband med att annonsen införs. Kostnaden ska redovisas i den period som tjänsten utförs, dvs. 8 000 kr redovisas som kostnad i årsredovisningen varje år. Det finns inte någon anledning att använda sig av förenklingsregeln.</p> <p>För den andra utgiften får företaget en tjänst i form av ett löpande löfte om ersättning om något skulle hända från oktober till september året efter. Eftersom tjänsten erhålls löpande ska utgiften periodiseras över den period som den avser. För år 1 innebär det att resultatet ska belastas med 3 750 kr ($15\,000/12 \times 3$). För år 2 blir resultatbelastningen 15 000 kr ($11\,250 + 3\,750$).</p> <p>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.</p>
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p><u>Vid tillämpning av förenklingsregeln</u></p> <p>Resultaträkningen</p> <p>År 1 Övriga externa kostnader -23 000</p> <p>År 2 Övriga externa kostnader -23 000</p> <p>I balansräkningen redovisas inte något.</p> <p><u>Utan tillämpning av förenklingsregeln</u></p> <p>Resultaträkningen</p> <p>År 1 Övriga externa kostnader -11 750</p> <p>År 2</p>

	Övriga externa kostnader	-23 000
	Balansräkningen	
	År 1	
	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250
	År 2	
	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	11 250
<i>Referenser</i>	Förenklingsregeln: punkterna 7.9 och 7.10 Utan förenklingsregeln: punkterna 7.6 och 7.10	

7 e – Personalkostnader

<i>Förutsättningar</i>	<p>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.</p> <p>Årsredovisning upprättas per 31 december.</p> <p>Årsredovisningen blir klar i mitten av februari. Resultatet före skatt uppgår till 1 212 740 kr före beräkning av bonus och provision. De anställda har sålt för 5 243 595 kr i december.</p>	
<i>Tänk så här</i>	<p>Provisionen är ännu inte utbetald när årsredovisningen upprättas. Provisionen baseras på försäljning under december det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas och ska redovisas det året. Kostnaden beräknas till 52 436 kr ($5\,243\,595 \times 0,01$).</p> <p>Även bonusen ska periodiseras. Bonusen beräknas till 116 030 kr ($(1\,212\,740 - 52\,436) \times 0,10$).</p> <p>Kostnader för arbetsgivaravgifter ingår enligt villkoren för bonus och provision.</p> <p>Förenklingsregeln får inte tillämpas på personalutgifter.</p>	
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen</p> <p>Rörelsekostnader</p> <p>Personalkostnader</p> <p>-168 466</p> <p>Balansräkningen</p> <p>31/12 år 1</p> <p>Kortfristiga skulder</p> <p>Upplupna kostnader och</p>	<p>År 1</p>

	förutbetalda intäkter	168 466
<i>Referenser</i>	Punkt 7.11	

Exempel till Kapitel 9 – Tillgångar

9 a – Omklassificering av en tillgång

<i>Förutsättningar</i>	<p>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.</p> <p>I mars år 2 beslutar företaget att behålla maskinen för att använda den i företaget.</p> <p>Nyttjandeperioden fastställs till 5 år enligt punkt 10.23 (förenklingsregel).</p>
<i>Tänk så här</i>	<p>Den 31 december år 1 ingår kopieringsmaskinen i företagets lager och värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, dvs. 35 000 kr.</p> <p>I mars år 2 ändrar företaget avsikten med innehavet varför kopieringsmaskinen ska omklassificeras till anläggningstillgång. Maskinens redovisade värde i årsredovisningen år 1 blir anskaffningsvärdet år 2.</p> <p>Enligt punkt 10.19 får företaget skriva av 7 000 kr ($35\,000/5$) trots att kopieringsmaskinen inte använts hela året.</p>

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	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
	<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
	Inventarier, verktyg och installationer	28 000	0
	<i>Varulager m.m.</i>		
	Färdiga varor och handelsvaror	0	35 000
	Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper		
	<i>Avskrivning</i>		
	Tillämpad avskrivningstid:		
	Inventarier, verktyg och installationer	5 år	
	Tilläggsupplysning till balansräkningen (mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)		
	<i>Inventarier, verktyg och installationer</i>		
		År 2	År 1
	Ingående anskaffningsvärden	0	0
	Omklassificeringar m.m.	35 000	0
	Utgående anskaffningsvärden	35 000	0
	Ingående avskrivningar	0	0
	Årets avskrivningar	-7 000	0
	Utgående avskrivningar	-7 000	0
	Redovisat värde	28 000	0
<i>Referenser</i>	Punkterna 9.4, 9.6, 10.19, 10.23, 12.4, 19.2 och 19.22		

Exempel till Kapitel 10 – Immateriella och materiella anläggningstillgångar

10 a – Förvärv av fastighet och avskrivning av byggnad

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag förvärvar 1 juli år 1 en fastighet för 1 000 000 kr (inklusive utgift för lagfart). 200 000 kr betalas kontant och 800 000 kr finansieras med ett amorteringsfritt banklån med 4,5 % ränta som betalas 31 december och 30 juni. Taxeringsvärdet uppgår till 600 000 kr varav 150 000 kr avser mark.</p> <p>Byggnadens nyttjandeperiod är 40 år. Skattemässigt är byggnaden ett hyreshus och värdeminskningssavdrag får göras med 2 % per år.</p> <p>Årsredovisning upprättas per 31 december.</p>	
<i>Tänk så här</i>	<p>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 250 000 kr ($150\,000/600\,000 \times 1\,000\,000$) och anskaffningsvärdet för byggnaden 750 000 kr.</p> <p>Trots att fastigheten är förvärvad den 1 juli får byggnaden skrivas av med lika stora belopp varje år. Det innebär en avskrivning på 18 750 kr ($750\,000/40$) varje år.</p> <p>Företaget har också möjlighet att beräkna avskrivningen i överensstämmelse med Skatteverkets allmänna råd. Det innebär att avskrivning årligen kan ske med 15 000 kr ($750\,000 \times 0,02$).</p> <p>För att få en fullständig överensstämmelse med inkomstdeklarationen kan företaget även välja att skriva av under den period företaget verkligen ägt tillgången (dvs. fr.o.m. 1 juli). Första årets avskrivning blir 7 500 kr ($750\,000 \times 0,02 \times 6/12$).</p> <p>För att inte behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen väljer företaget att skriva av med samma belopp som i deklarationen.</p> <p>Mark ska inte skrivas av.</p>	
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen</p> <p>Rörelsekostnader</p> <p>Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar</p> <p>Finansiella poster</p>	<p>År 1</p> <p>-7 500</p>

	<div>Räntekostnader och liknande resultatposter-18 000</div> <div>Balansräkningen31/12 år 1</div> <div>Materiella anläggningstillgångar</div> <div>Byggnader och mark992 500</div> <div>Långfristiga skulder</div> <div>Övriga skulder till kreditinstitut800 000</div> <div>Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper</div> <div>Avskrivning</div> <div>Tillämpad avskrivningstid:</div> <div>Byggnader50 år</div> <div>Tilläggsupplysning till balansräkningen (mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)</div> <div>Byggnader och mark</div> <div><div>År 1</div><div>Ingående anskaffningsvärden0</div><div>Inköp1 000 000</div><div>Utgående anskaffningsvärden1 000 000</div><div>Ingående avskrivningar0</div><div>Årets avskrivningar-7 500</div><div>Utgående avskrivningar-7 500</div><div>Redovisat värde992 500</div></div>
Referenser	Punkterna 10.8, 10.16–10.19, 10.25, 10.27, 19.2 och 19.22

10 b – Förvärv och avskrivning av en tidigare leasad bil

<i>Förutsättningar</i>	<p>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.</p> <p>En förhöjd leasingavgift (förstagångshyra) betalades av företaget när leasingen påbörjades. Vid förvärvet återstår 24 000 kr av den periodiserade förstagångshyran (förutbetalad kostnad).</p>								
<i>Tänk så här</i>	<p>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.</p> <p>Nyttjandeperioden för bilen är 4 år, men enligt punkt 10.23 (förenklingsregel) får den bestämmas till 5 år. Eftersom företaget väljer att tillämpa punkt 10.23 kan hänsyn inte tas till det uppskattade restvärdet (se punkt 10.21). Företaget skriver därför av bilen med 52 800 kr varje år.</p>								
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen</p> <p>Rörelsekostnader</p> <p>Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar -52 800</p> <p>Balansräkningen</p> <p><i>Materiella anläggningstillgångar</i></p> <p>Inventarier, verktyg och installationer 211 200</p> <p>Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper</p> <p><i>Avskrivning</i></p> <p>Tillämpad avskrivningstid:</p> <p>Inventarier, verktyg och installationer 5 år</p> <p>Tilläggsupplysning till balansräkningen (mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)</p> <p><i>Inventarier, verktyg och installationer</i></p> <table> <tr> <th></th><th>År x</th></tr> <tr> <td>Ingående anskaffningsvärden</td><td>0</td></tr> <tr> <td>Inköp</td><td>264 000</td></tr> <tr> <td>Utgående anskaffningsvärden</td><td>264 000</td></tr> </table>		År x	Ingående anskaffningsvärden	0	Inköp	264 000	Utgående anskaffningsvärden	264 000
	År x								
Ingående anskaffningsvärden	0								
Inköp	264 000								
Utgående anskaffningsvärden	264 000								

	<table> <tr> <td>Ingående avskrivningar</td><td>0</td></tr> <tr> <td>Årets avskrivningar</td><td>-52 800</td></tr> <tr> <td>Utgående avskrivningar</td><td>-52 800</td></tr> <tr> <td>Redovisat värde</td><td>211 200</td></tr> </table>	Ingående avskrivningar	0	Årets avskrivningar	-52 800	Utgående avskrivningar	-52 800	Redovisat värde	211 200
Ingående avskrivningar	0								
Årets avskrivningar	-52 800								
Utgående avskrivningar	-52 800								
Redovisat värde	211 200								
<i>Referenser</i>	Punkterna 10.9, 10.19, 10.21, 10.23, 19.2 och 19.22								

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

<i>Förutsättningar</i>	<p>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 skatteskal värdera maskinen så lågt som möjligt.</p> <p>Företaget äger inga andra maskiner eller inventarier.</p>
<i>Tänk så här</i>	<p>Enligt punkt 10.19 ska avskrivning påbörjas det år tillgången tas i bruk, dvs. först år 2 redovisas en avskrivning med 300 000 kr ($1\,800\,000/6$).</p> <p>Enligt 18 kap. IL får företaget avdrag för värdeminskning på under året anskaffade maskiner och inventarier utan krav på att de har tagits i bruk. Enligt huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning får avskrivning göras enligt följande: År 1: $30\% \times 1\,800\,000 = 540\,000$ kr År 2: $30\% \times (1\,800\,000 - 540\,000) = 378\,000$ kr.</p> <p>Skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess skattemässiga värde redovisas som en obeskattad reserv.</p>

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Resultaträkningen	År 2	År 1
	Rörelsekostnader		
	Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-300 000	0
	Bokslutsdispositioner		
	Förändring av överavskrivningar	-78 000	-540 000
	Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
	<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
	Maskiner och andra tekniska anläggningar	1 500 000	1 800 000
	Obeskattade reserver		
	Ackumulerade överavskrivningar	618 000	540 000
	Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper		
	<i>Avskrivning</i>		
	Tillämpad avskrivningstid:		
	Maskiner och andra tekniska anläggningar	6 år	
	Tilläggsupplysning till balansräkningen (mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)		
	<i>Maskiner och andra tekniska anläggningar</i>		
		År 2	År 1
	Ingående anskaffningsvärden	1 800 000	0
	Inköp	0	1 800 000
	Utgående anskaffningsvärden	1 800 000	1 800 000
	Ingående avskrivningar	0	0
	Årets avskrivningar	-300 000	0
	Utgående avskrivningar	-300 000	0
	Redovisat värde	1 500 000	1 800 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 9.1, 10.16, 10.19, 19.2 och 19.22		

10 d – Förbättringsutgifter på en anläggningstillgång

Förutsättningar	Ett företag köper år 1 en maskin för 1 000 000 kr. Nyttjandeperioden bestäms till 5 år. År 4 förbättras maskinen för 500 000 kr. Nyttjandeperioden för den förbättrade maskinen bestäms till 6 år.											
Tänk så här	En tillkommande aktiverad utgift är inte en separat avskrivningsenhet. Medför en investering i en produktionsutrustning att nyttjandeperioden för utrustningen förlängs ska det nya totala redovisade värdet skrivas av enligt den omprövade nyttjandeperioden. <table><tr><td>Redovisat värde 1/1 år 4</td><td>400 000</td><td></td></tr><tr><td>Förbättring år 4</td><td><u>500 000</u></td><td></td></tr><tr><td>Avskrivningsunderlag</td><td>900 000</td><td></td></tr></table> Avskrivningen år 4 är 150 000 kr (900 000/6).			Redovisat värde 1/1 år 4	400 000		Förbättring år 4	<u>500 000</u>		Avskrivningsunderlag	900 000	
Redovisat värde 1/1 år 4	400 000											
Förbättring år 4	<u>500 000</u>											
Avskrivningsunderlag	900 000											
Redovisa så här i årsredovisningen	Resultaträkningen	År 4	År 3									
	Rörelsekostnader											
	Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	-150 000	-200 000									
	Balansräkningen	31/12 år 4	31/12 år 3									
	<i>Materiella anläggningstillgångar</i>											
	Maskiner och andra tekniska anläggningar	750 000	400 000									
	Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper											
	<i>Avskrivning</i>											
	Tillämpad avskrivningstid:											
	Maskiner och andra tekniska anläggningar	6 år										
	Tilläggsupplysning till balansräkningen (mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)											
	<i>Maskiner och andra tekniska anläggningar</i>											
		År 4	År 3									
	Ingående anskaffningsvärden	1 000 000	1 000 000									
	Inköp	500 000	0									
	Utgående anskaffningsvärden	1 500 000	1 000 000									

	Ingående avskrivningar	-600 000	-400 000
	Årets avskrivningar	-150 000	-200 000
	Utgående avskrivningar	-750 000	-600 000
	Redovisat värde	750 000	400 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 10.15, 10.16, 10.18, 19.2 och 19.22		

10 e – Återföring av en nedskrivning

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag förvärvar ett växthus för 2 000 000 kr år 1. Nyttjandeperioden bestäms till 20 år.</p> <p>År 6 skrivs växthuset ned eftersom värdet har minskat till 1 000 000 kr p.g.a. minskande kundunderlag och det antas att värdenedgången är bestående.</p> <p>År 9 byggs ett bostadsområde nära växthuset vilket medför att kundunderlaget ökar. Värdet på växthuset bedöms ha ökat till 1 800 000 kr.</p>						
<i>Tänk så här</i>	<p>En nedskrivning ska återföras om skälet som föranledde nedskrivningen inte längre finns kvar. Efter återföringen av nedskrivningen får inte värdet på tillgången överstiga ett värde motsvarande vad tillgången skulle ha varit redovisad till om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget.</p> <p>Växthuset skrivs av med 100 000 kr (2 000 000/20) per år.</p> <p>Nedskrivning:</p> <table> <tr> <td>Redovisat värde 1/1 år 6</td><td>1 500 000</td></tr> <tr> <td>Värde</td><td><u>-1 000 000</u></td></tr> <tr> <td>Nedskrivning</td><td>500 000</td></tr> </table> <p>Efter nedskrivningen skrivs växthuset av med 66 667 kr (1 000 000/15) per år.</p> <p>Återföring av nedskrivning:</p> <p>Redovisat värde den 1/1 år 9 är 800 000 (1 000 000 - (66 667 × 3)). Hade någon nedskrivning inte gjorts skulle redovisat värde den 1/1 år 9 uppgått till 1 200 000 kr. Återföring görs med 400 000 kr. År 9 bedöms värdet ha ökat till 1 800 000 kr. Hade värdet bedömts vara 1 150 000 kr hade återföring fått göras med endast 350 000 kr.</p> <p>Efter återföringen av nedskrivningen skrivs växthuset av med 100 000 kr (1 200 000/12) per år.</p> <p>I resultaträkningen redovisas 300 000 kr (400 000 - 100 000).</p>	Redovisat värde 1/1 år 6	1 500 000	Värde	<u>-1 000 000</u>	Nedskrivning	500 000
Redovisat värde 1/1 år 6	1 500 000						
Värde	<u>-1 000 000</u>						
Nedskrivning	500 000						

	Det ska framgå i noten till anläggningstillgångar att hela nedskrivningen är återförd. Den skillnad mellan nedskrivning och återfört belopp som beror på de avskrivningar som skulle ha redovisats om tillgången inte skrivits ned, anges i noten på raderna för Omklassificering m.m. vid avskrivningar respektive nedskrivningar.		
Redovisa så här i årsredovisningen	Resultaträkningen	År 9	År 8
	Rörelsekostnader		
	Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	300 000	-66 667
	Balansräkningen	31/12 år 9	31/12 år 8
	<i>Materiella anläggningstillgångar</i>		
	Byggnader och mark	1 100 000	800 000
	Tilläggsupplysning om redovisningsprinciper		
	<i>Avskrivning</i>		
	Tillämpad avskrivningstid:		
	Byggnader och mark	20 år	
	Tilläggsupplysning till balansräkningen (mer utförlig än vad som krävs enligt ÅRL)		
	<i>Byggnader och mark</i>		
		År 9	År 8
	Ingående anskaffningsvärden	2 000 000	2 000 000
	Utgående anskaffningsvärden	2 000 000	2 000 000
	Ingående avskrivningar	-700 000	-633 333
	Omklassificeringar m.m.	-100 000	0
	Årets avskrivningar	-100 000	-66 667
	Utgående avskrivningar	-900 000	-700 000
	Ingående nedskrivningar	-500 000	-500 000
	Återförda nedskrivningar	400 000	0
	Omklassificeringar m.m.	100 000	0
	Utgående nedskrivningar	0	-500 000

	<div> <div>Redovisat värde</div> <div>1 100 000 800 000</div> </div>
<i>Referenser</i>	Punkterna 10.34–10.36, 19.2 och 19.22

Exempel till Kapitel 11 – Finansiella anläggningstillgångar

11 a – Noterade aktier, värdeuppgång

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag har överlikviditet och köper 1 000 aktier i det noterade företaget XYZ för 90 kr/aktie. Courtage i samband med köpet är 2 000 kr. Aktierna har gått upp i värde och betalkursen på balansdagen är 110 kr/aktie.
<i>Tänk så här</i>	Finansiella anläggningstillgångar värderas till anskaffningsvärde. I det värdet ingår utgifter som är hänförliga till förvärvet, t.ex. courtage. Värdering till verkligt värde är inte tillåtet. Aktiernas värde får inte skrivas upp. En värdestegring får ingen effekt i resultaträkningen förrän aktierna säljs. Däremot ska en orealiserad förlust få genomslag i resultaträkningen.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Balansräkningen</p> <p><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></p> <p>Andra långfristiga värdepappersinnehav 92 000</p> <p>Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.</p>
<i>Referenser</i>	Punkterna 11.6, 11.8 och 11.21

11 b – Noterade aktier, köp innan aktieutdelning

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag har överlikviditet och köper 1 maj 1 000 aktier i det noterade företaget ABC för 55 kr/aktie inklusive courtage. Den 15 maj lämnar ABC en utdelning på 5 kr/aktie. Syftet med innehavet är långsiktigt.
<i>Tänk så här</i>	Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver inte minska anskaffningsvärdet på aktierna.
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen</p> <p>Finansiella poster</p> <p>Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 5 000</p>

	<p>Balansräkningen</p> <p><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></p> <p>Andra långfristiga värdepappersinnehav 55 000</p> <p>Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.</p>
<i>Referenser</i>	Punkt 11.9

11 c – Noterade aktier, beräkning av anskaffningsvärde vid avyttring

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag köper aktier i det noterade företaget DEF. Köpen görs som en långsiktig placering och vid tre olika tillfällen enligt följande:</p> <p>500 aktier köps 5 mars för 23 kr/aktie 2 000 aktier köps 7 maj för 27 kr/aktie 1 000 aktier köps 29 juni för 29 kr/aktie</p> <p>Den 10 oktober säljs 1 500 aktier för 35 kr/aktie. Betalkursen på balansdagen är 33 kr.</p>																				
<i>Tänk så här</i>	<p>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:</p> <table><tr><th>Tidpunkt</th><th>Antal aktier</th><th>Pris</th><th>Totalt anskaffningsvärde</th></tr><tr><td>5 mars</td><td>500</td><td>23</td><td>11 500</td></tr><tr><td>7 maj</td><td>2 000</td><td>27</td><td>54 000</td></tr><tr><td>29 juni</td><td>1 000</td><td>29</td><td>29 000</td></tr><tr><td>Totalt värde</td><td>3 500</td><td></td><td>94 500</td></tr></table> <p>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).</p>	Tidpunkt	Antal aktier	Pris	Totalt anskaffningsvärde	5 mars	500	23	11 500	7 maj	2 000	27	54 000	29 juni	1 000	29	29 000	Totalt värde	3 500		94 500
Tidpunkt	Antal aktier	Pris	Totalt anskaffningsvärde																		
5 mars	500	23	11 500																		
7 maj	2 000	27	54 000																		
29 juni	1 000	29	29 000																		
Totalt värde	3 500		94 500																		
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen</p> <p>Finansiella poster</p>																				

	<p>Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 12 000</p> <p>Balansräkningen</p> <p><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></p> <p>Andra långfristiga värdepappersinnehav 54 000</p> <p>Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.</p>
<i>Referenser</i>	Punkt 11.11

11 d – Statsobligation, upplupen ränta

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag köper den 1 juni en statsobligation med ett nominellt värde på 1 miljon kr. Kupongräntan uppgår till 4 % och betalas halvårsvis 31 december och 30 juni. Företaget betalar 1 016 667 kr för obligationen. Årsredovisning upprättas per 31 december.</p>
<i>Tänk så här</i>	<p>När företaget köper obligationen betalar man för den ränta som har ackumulerats under perioden 1 januari–1 juni. Den ackumulerade räntan uppgår till 16 667 kr ($1\,000\,000 \times 0,04 \times 5/12$).</p> <p>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.</p>
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen</p> <p>Finansiella poster</p> <p>Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 23 333</p> <p>Balansräkningen</p> <p><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></p> <p>Andra långfristiga värdepappersinnehav 1 000 000</p> <p>Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.</p>
<i>Referenser</i>	Punkt 11.9

11 e – Statsobligation, köpt till överkurs

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag köper den 1 januari år 2 en statsobligation till överkurs. Det innebär att mer än det nominella värdet betalas och att överkursen inte utgörs av upplupen ränta. I det aktuella fallet görs köpet direkt efter ränteutbetalningen. Nominellt värde på obligationen är 1 000 000 kr. Företaget betalar 1 040 000 kr. Kvarvarande löptid på obligationen är 4 år. Kupongräntan är 5 %, dvs. ränteutbetalningen är 50 000 kr ($1\,000\,000 \times 0,05$) per år. Årsredovisning upprättas per 31 december.</p>		
<i>Tänk så här</i>	<p>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.</p> <p>Det finns olika metoder för hur överkursen på 40 000 kr ska fördelas. Kommentaren till punkt 11.13 anger att det kan ske linjärt. Det innebär att ränteintäkten minskas med 10 000 kr ($40\,000/4$) per år. Därmed minskar också obligationens värde med 10 000 kr per år.</p>		
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen</p> <p>Finansiella poster</p> <p>Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar</p>	<p>År 3</p> <p>40 000</p>	<p>År 2</p> <p>40 000</p>
	<p>Balansräkningen</p> <p><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></p> <p>Andra långfristiga värdepappersinnehav</p>	<p>1 020 000</p>	<p>1 030 000</p>
	<p>Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.</p>		
<i>Referenser</i>	Punkt 11.13		

11 f – Nollkupongsobligation

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag köper 1 juli år 1 en s.k. nollkupongare. Kvarvarande löptid på obligationen är 3 år, nominellt värde 1 000 000 kr och inköpspriset 820 000 kr. Årsredovisning upprättas per 31 december.
<i>Tänk så här</i>	<p>En nollkupongare är en obligation som inte ger någon ränta. Därför säljs den med rabatt. Rabatten är 180 000 kr (1 000 000 - 820 000). Av kommentaren till punkt 11.13 framgår att en sådan rabatt kan redovisas som ränteintäkt linjärt under tiden fram till dess obligationen löses in. Kvarvarande löptid är 3 år och räntan blir därför 60 000 kr (180 000/3) per år. Betalning för ränteintäkten erhålls först i samband med inlösen av obligationen 30 juni år 4, vilket gör att räntan adderas löpande till obligationens värde.</p> <p>I årsredovisningen år 1 ska anskaffningsvärdet ökas med 30 000 kr ($60\,000 \times 6/12$).</p>
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen År 1</p> <p>Finansiella poster</p> <p>Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 30 000</p> <p>Balansräkningen 31/12 år 1</p> <p><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></p> <p>Andra långfristiga värdepappersinnehav 850 000</p> <p>Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.</p>
<i>Referenser</i>	Punkt 11.13

11 g – Finansiell anläggningstillgång som värderas till noll kr

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):			
		Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Differens
	Andelar i koncernföretag	100	0	-100
	Fordringar hos	100	80	-20

	koncernföretag			
	Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	120	+20
	Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.			
Tänk så här	Posten Andelar i koncernföretag bedöms 31/12 år 2 ha ett värde på 0 kr och ska därför skrivas ned med 100 000 kr till 0 kr. Varje enskild anläggningstillgång prövas individuellt. Efter nedskrivningen av posten Andelar i koncernföretag understiger värdenedgången på posten Fordringar i koncernföretag 25 000 kr varför någon nedskrivning inte behöver göras. Även posten Andra långfristiga värdepappersinnehav tas upp till redovisat värde vid årets början eftersom värdering till verkligt värde inte är tillåtet.			
Redovisa så här i årsredovisningen	Resultaträkningen	År 2	År 1	
	Finansiella poster			
	Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar	-100 000	0	
	Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1	
	<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>			
	Andelar i koncernföretag	0	100 000	
	Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000	
	Andra långfristiga värdepappersinnehav	100 000	100 000	
	Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.			
Referenser	Punkterna 11.6, 11.17 och 20.7			

11 h – Kollektiv värdering av finansiella anläggningstillgångar

Förutsättningar	Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):			
		Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2	Differens
	Andelar i koncernföretag	100	90	-10
	Fordringar hos koncernföretag	100	90	-10

	<table><tr><td>Andra långfristiga värdepappersinnehav</td><td>100</td><td>90</td><td>-10</td></tr><tr><td>Summa</td><td></td><td></td><td>-30</td></tr></table>	Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	90	-10	Summa			-30																									
Andra långfristiga värdepappersinnehav	100	90	-10																															
Summa			-30																															
	Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.																																	
Tänk så här	<p>Värdenedgången på varje enskild finansiell anläggningstillgång understiger 25 000 kr.</p> <p>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.</p>																																	
Redovisa så här i årsredovisningen	<table><tr><td>Resultaträkningen</td><td>År 2</td><td>År 1</td></tr><tr><td colspan="3">Finansiella poster</td></tr><tr><td>Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar</td><td>-30 000</td><td>*</td></tr><tr><td colspan="3">*Framgår inte av exemplet.</td></tr><tr><td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 2</td><td>31/12 år 1</td></tr><tr><td colspan="3"><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></td></tr><tr><td>Andelar i koncernföretag</td><td>90 000</td><td>100 000</td></tr><tr><td>Fordringar hos koncernföretag</td><td>90 000</td><td>100 000</td></tr><tr><td>Andra långfristiga värdepappersinnehav</td><td>90 000</td><td>100 000</td></tr><tr><td colspan="3">Tilläggsupplysning till balansräkningen</td></tr><tr><td colspan="3">Se exempel 19 f.</td></tr></table>	Resultaträkningen	År 2	År 1	Finansiella poster			Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar	-30 000	*	*Framgår inte av exemplet.			Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1	<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>			Andelar i koncernföretag	90 000	100 000	Fordringar hos koncernföretag	90 000	100 000	Andra långfristiga värdepappersinnehav	90 000	100 000	Tilläggsupplysning till balansräkningen			Se exempel 19 f.		
Resultaträkningen	År 2	År 1																																
Finansiella poster																																		
Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar	-30 000	*																																
*Framgår inte av exemplet.																																		
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1																																
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>																																		
Andelar i koncernföretag	90 000	100 000																																
Fordringar hos koncernföretag	90 000	100 000																																
Andra långfristiga värdepappersinnehav	90 000	100 000																																
Tilläggsupplysning till balansräkningen																																		
Se exempel 19 f.																																		
Referenser	Punkterna 11.17 och 20.7																																	

11 i – En värdepappersportfölj ska ses som en helhet

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag äger följande finansiella anläggningstillgångar (belopp i tkr):			
	Redovisat värde 31/12 år 1	Värde 31/12 år 2		Differens
Andelar i koncernföretag				
Aktier i DB 1	100	30		-70

	Aktier i DB 2	100	90		-10																																	
	Fordringar hos koncernföretag	100	100		0																																	
	Andra långfristiga värdepappersinnehav																																					
	Aktier 1 i portföljen	50	10	-40																																		
	Aktier 2 i portföljen	50	80	+30																																		
	Aktier 3 i portföljen	50	40	-10																																		
	Summa värdepappersportfölj	150	130		-20																																	
	Andra långfristiga fordringar	220	220		0																																	
	Företaget har ett ingående eget kapital som överstiger 250 000 kr.																																					
Tänk så här	Finansiella anläggningstillgångar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som <i>en</i> tillgång. Aktierna i DB 1 och DB 2 skrivs ned individuellt och värdepappersportföljen kollektivt.																																					
Redovisa så här i årsredovisningen	<table><tr><td>Resultaträkningen</td><td>År 2</td><td>År 1</td></tr><tr><td colspan="3">Finansiella poster</td></tr><tr><td>Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar</td><td>-100 000</td><td>*</td></tr><tr><td colspan="3">*Framgår inte av exemplet.</td></tr><tr><td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 2</td><td>31/12 år 1</td></tr><tr><td colspan="3">Finansiella anläggningstillgångar</td></tr><tr><td>Andelar i koncernföretag</td><td>120 000</td><td>200 000</td></tr><tr><td>Fordringar hos koncernföretag</td><td>100 000</td><td>100 000</td></tr><tr><td>Andra långfristiga värdepappersinnehav</td><td>130 000</td><td>150 000</td></tr><tr><td>Andra långfristiga fordringar</td><td>220 000</td><td>220 000</td></tr><tr><td colspan="3">Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.</td></tr></table>					Resultaträkningen	År 2	År 1	Finansiella poster			Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar	-100 000	*	*Framgår inte av exemplet.			Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1	Finansiella anläggningstillgångar			Andelar i koncernföretag	120 000	200 000	Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000	Andra långfristiga värdepappersinnehav	130 000	150 000	Andra långfristiga fordringar	220 000	220 000	Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.		
Resultaträkningen	År 2	År 1																																				
Finansiella poster																																						
Nedskrivningar av finansiella anläggnings- tillgångar och kortfristiga placeringar	-100 000	*																																				
*Framgår inte av exemplet.																																						
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1																																				
Finansiella anläggningstillgångar																																						
Andelar i koncernföretag	120 000	200 000																																				
Fordringar hos koncernföretag	100 000	100 000																																				
Andra långfristiga värdepappersinnehav	130 000	150 000																																				
Andra långfristiga fordringar	220 000	220 000																																				
Tilläggsupplysning till balansräkningen Se exempel 19 f.																																						
Referenser	Punkterna 11.5, 11.17 och 20.7																																					

Exempel till Kapitel 12 – Varulager*12 a – Värdering av egentillverkade varor*

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag tillverkar två olika produkter, A och B. I förkalkylen uppskattas kostnaderna för att tillverka produkterna enligt följande:</p> <table><tr><td>Lönekostnad</td><td>150 kr/tim inkl. arbetsgivaravgifter</td></tr><tr><td>Materialkostnad</td><td>60 kr/kg</td></tr></table> <p>Samma arbetskraft och samma slags material används vid tillverkningen av båda produkterna enligt följande:</p> <table><tr><td></td><td>A</td><td>B</td></tr><tr><td>Material</td><td>8 kg/st</td><td>6 kg/st</td></tr><tr><td>Arbetstid</td><td>2 tim/st</td><td>7 tim/st</td></tr></table> <p>Företaget uppskattar de fasta omkostnaderna enligt följande:</p> <table><tr><td>Tillverkningsomkostnad</td><td>600 000 kr (tjänstemannalön, avskrivningar, övriga indirekta tillverkningskostnader)</td></tr><tr><td>Administrationsomkostnad</td><td>300 000 kr (ekonomipersonal, försäkring, lokalhyra)</td></tr><tr><td>Försäljningsomkostnad</td><td>400 000 kr (broschyrer, reklam, säljfunktion)</td></tr><tr><td>Årsarbetstid i produktionen</td><td>20 000 timmar fördelat på 4 000 A-produkter och 2 000 B-produkter</td></tr></table> <p>Förkalkylen bedöms ge ett realistiskt mått på produkternas anskaffningsvärde.</p> <p>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 %.</p> <p>På balansdagen den 31/12 inventerar företaget lagret och det finns 180 st produkt A och 300 st produkt B.</p>	Lönekostnad	150 kr/tim inkl. arbetsgivaravgifter	Materialkostnad	60 kr/kg		A	B	Material	8 kg/st	6 kg/st	Arbetstid	2 tim/st	7 tim/st	Tillverkningsomkostnad	600 000 kr (tjänstemannalön, avskrivningar, övriga indirekta tillverkningskostnader)	Administrationsomkostnad	300 000 kr (ekonomipersonal, försäkring, lokalhyra)	Försäljningsomkostnad	400 000 kr (broschyrer, reklam, säljfunktion)	Årsarbetstid i produktionen	20 000 timmar fördelat på 4 000 A-produkter och 2 000 B-produkter
Lönekostnad	150 kr/tim inkl. arbetsgivaravgifter																					
Materialkostnad	60 kr/kg																					
	A	B																				
Material	8 kg/st	6 kg/st																				
Arbetstid	2 tim/st	7 tim/st																				
Tillverkningsomkostnad	600 000 kr (tjänstemannalön, avskrivningar, övriga indirekta tillverkningskostnader)																					
Administrationsomkostnad	300 000 kr (ekonomipersonal, försäkring, lokalhyra)																					
Försäljningsomkostnad	400 000 kr (broschyrer, reklam, säljfunktion)																					
Årsarbetstid i produktionen	20 000 timmar fördelat på 4 000 A-produkter och 2 000 B-produkter																					
<i>Tänk så här</i>	<p>Anskaffningsvärde</p> <p>Administrations- och försäljningsomkostnader får inte räknas in i anskaffningsvärdet. Inte heller skäligt pålägg för tillverkningsomkostnader får ingå.</p>																					

Förkalkyl

Anskaffningsvärde

Produkt A

Direkt material	$60 \text{ kr/kg} \times 8 \text{ kg/st} =$	480 kr
Direkt lön	$150 \text{ kr/tim} \times 2 \text{ tim/st} =$	<u>300 kr</u>
Anskaffningsvärde		780 kr

Anskaffningsvärde

Produkt B

Direkt material	$60 \text{ kr/kg} \times 6 \text{ kg/st} =$	360 kr
Direkt lön	$150 \text{ kr/tim} \times 7 \text{ tim/st} =$	<u>1 050 kr</u>
Anskaffningsvärde		1 410 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
<u>Provision återförsäljare, 3 %</u>	<u>-30 kr</u>
Nettoförsäljningsvärde	970 kr

Produkt B

Försäljningspris	1 450 kr
<u>Provision återförsäljare, 6 %</u>	<u>-87 kr</u>
Nettoförsäljningsvärde	1 363 kr

Varulagrets värde

Varulagret ska värderas *post för post* till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Det lägsta värdet för produkt A är anskaffningsvärdet medan nettoförsäljningsvärdet är det lägsta värdet för produkt B. Varulagrets värde i årsredovisningen beräknas enligt följande:

Produkt A

Anskaffningsvärde	780 kr
<u>Antal produkter</u>	<u>180 st</u>
Varulagervärde A	140 400 kr

	<p style="text-align: right;">Produkt B</p> <p>Nettoförsäljningsvärde 1 363 kr</p> <p><u>Antal produkter</u> 300 st</p> <p>Varulagervärde B 408 900 kr</p> <p>Totalt varulagervärde 549 300 kr</p>
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>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.</p> <p>I balansräkningen redovisas 549 300 kr i posten Färdiga varor och handelsvaror.</p> <p>Inga tilläggsupplysningar krävs.</p>
<i>Referenser</i>	Punkterna 12.4 och 12.9–12.14

12 b – Redovisning av handelsvaror samt egentillverkade varor i resultat- och balansräkningen

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag köper in produkten A och tillverkar produkterna B och C. Företagets försäljning uppgår enligt följande (belopp i kr):</p> <table><tr><td>Produkt</td><td>Oms. år 1</td><td>Oms. år 2</td></tr><tr><td>A</td><td>120 000</td><td>152 400</td></tr><tr><td>B</td><td>233 950</td><td>545 500</td></tr><tr><td>C</td><td><u>680 380</u></td><td><u>810 420</u></td></tr><tr><td>Summa</td><td>1 034 330</td><td>1 508 320</td></tr></table> <p>Lagervärde enligt lägsta värdets princip (belopp i kr):</p> <table><tr><td>Produkt</td><td>Värde år 0</td><td>Värde år 1</td><td>Värde år 2</td></tr><tr><td>A</td><td>327 950</td><td>400 000</td><td>350 800</td></tr><tr><td>B</td><td>600 000</td><td>550 000</td><td>745 000</td></tr><tr><td>C</td><td>775 950</td><td>800 000</td><td>920 300</td></tr></table> <p>Av produkt B var 25 % (10 %) färdigtillverkade år 1 (år 2). Av produkt C var 50 % (25 %) färdigtillverkade år 1 (år 2).</p>	Produkt	Oms. år 1	Oms. år 2	A	120 000	152 400	B	233 950	545 500	C	<u>680 380</u>	<u>810 420</u>	Summa	1 034 330	1 508 320	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
Produkt	Oms. år 1	Oms. år 2																														
A	120 000	152 400																														
B	233 950	545 500																														
C	<u>680 380</u>	<u>810 420</u>																														
Summa	1 034 330	1 508 320																														
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																													
<i>Tänk så här</i>	<p>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</p>																															

	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	<u>400 000 kr</u>
	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	<u>400 000 kr</u>
	Totalt		937 500 kr
	Varor under tillverkning år 2		
	B	90 % × 745 000	670 500 kr
	C	75 % × 920 300	<u>690 225 kr</u>
	Totalt		1 360 725 kr
	Färdiga varor år 2		
	A	100 % × 350 800	350 800 kr
	B	10 % × 745 000	74 500 kr
	C	25 % × 920 300	<u>230 075 kr</u>
	Totalt		655 375 kr
Redovisa så här i årsredovisningen	Resultaträkningen	År 2	År 1
	Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
	Nettoomsättning	1 508 320	1 034 330
	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	315 300	-25 950

	Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1
	<i>Varulager m.m.</i>		
	Varor under tillverkning	1 360 725	812 500
	Färdiga varor och handelsvaror	655 375	937 500
	Inga tilläggsupplysningar krävs.		
<i>Referenser</i>	Punkterna 4.5 och 12.12		

12 c – Värdering av varulager i ett detaljhandelsföretag

<i>Förutsättningar</i>	En affär säljer skor. I försäljningspriset ingår ett schablonmässigt pålägg med 80 % på inköpspriset. På balansdagen finns 400 par skor i lager. Försäljningspriset är normalt 1 350 kr per par. I mellandagsrean har försäljningspriset för vissa skor satts ned till 600 kr. Av dessa skor finns 150 par kvar på balansdagen. Alla belopp är exkl. moms.
<i>Tänk så här</i>	<p>Varulagret ska värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Ett detaljhandelsföretag får beräkna anskaffningsvärdet till försäljningspriset (exkl. moms) med avdrag för det pålägg som används i priskalkylen.</p> <p><i>Värdering av skor till ordinarie pris</i> Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr ($1\,350/1,8$) per par. Anskaffningsvärdet 187 500 kr (750×250) är lägre än nettoförsäljningsvärdet 337 500 kr ($1\,350 \times 250$) varför dessa skor värderas till 187 500 kr enligt lägsta värdets princip.</p> <p><i>Värdering av skor till reapris</i> Anskaffningsvärdet beräknas till 750 kr ($1\,350/1,8$) per par (dvs. utifrån ordinarie försäljningspris). Nettoförsäljningsvärdet 90 000 kr (600×150) är lägre än anskaffningsvärdet 112 500 kr (750×150) varför reaskorna värderas till 90 000 kr enligt lägsta värdets princip.</p>
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Balansräkningen
	<i>Varulager m.m.</i>
	Färdiga varor och handelsvaror 277 500
<i>Referenser</i>	Punkterna 12.4, 12.8, 12.13 och 12.14

Exempel till Kapitel 16 – Avsättningar

16 a – Produktgarantier

<i>Förutsättningar</i>	<p>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.</p> <p>Utgifterna för garantier under räkenskapsåret uppgår till 500 000 kr. I balansräkningen för föregående räkenskapsår uppgick avsättning för garantier till 400 000 kr.</p>		
<i>Tänk så här</i>	<p>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.</p> <p>Tillverkaren ska redovisa en kollektiv avsättning i balansräkningen för samtliga sina åtaganden gentemot köparna på balansdagen.</p> <p>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.</p> <p>Vid inkomstbeskattningen gäller enligt den så kallade schablonregeln att avdraget för framtida garantiutgifter inte får överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden, bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter (16 kap. 4 § IL). Avsättningen i balansräkningen och avdraget vid beskattningen för framtida garantiutgifter kommer därför att stämma överens.</p>		
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Resultaträkningen</p> <p>Rörelsekostnader</p> <p>Övriga externa kostnader</p> <p>-600 000</p> <p>*Framgår inte av exemplet.</p> <p>Balansräkningen</p> <p>Avsättningar</p> <p>Övriga avsättningar</p> <p>500 000</p>	<p>År 2</p> <p>31/12 år 2</p> <p>31/12 år 2</p> <p>500 000</p>	<p>År 1</p> <p>31/12 år 1</p> <p>*</p> <p>400 000</p>
<i>Referenser</i>	Punkterna 16.2 och 16.7		

16 b – Skattetvist

Förutsättningar	<p>Under år 2 genomförs en skatterevision hos ett företag. Vid revisionen gör Skatteverket bedömningen att företaget blivit för lågt taxerat vid taxeringen år 1 avseende inkomståret 0. Skatteverket beslutar därför i december år 2 att inkomstbeskatta företaget med ytterligare belopp. Beskattningsbeslutet medför att företaget ska betala 2 miljoner kr i tillkommande skatt som ska betalas i början av år 3. Företaget gör bedömningen att det är möjligt att få en ändring i beskattningsbeslutet och överklagar det. Företaget yrkar att det inte ska behöva betala någon tillkommande skatt. I samband med överklagandet begär företaget anstånd med att betala skattebeloppet. Skatteverket medger anstånd med betalning.</p> <p>Någon övrig avsättning fanns inte redovisad den 31/12 år 1.</p>																		
Tänk så här	<p>Beskattningsbeslutet innebär att företaget har ett åtagande vid utgången av år 2. Visserligen har företaget överklagat beskattningsbeslutet och hoppas få en ändring till stånd men det är ändå sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet.</p> <p>Företaget gör en avsättning med 2 miljoner kr i balansräkningen för år 2.</p> <p>Avsättningens storlek kan vara en viktig extern faktor som påverkat företagets ställning och resultat och ska i så fall beskrivas i förvaltningsberättelsen.</p>																		
Redovisa så här i årsredovisningen	<p>Förvaltningsberättelsen</p> <p>Verksamheten <i>Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret</i> Skatteverket har under året påfört företaget 2 miljoner kr i tillkommande skatt efter en skatterevision avseende taxering år 1. Företaget har avsatt motsvarande belopp i årsredovisningen. Beslutet har överklagats och styrelsen bedömer att det är möjligt att länsrätten ändrar beslutet.</p> <table><tr><td>Resultaträkningen</td><td>År 2</td><td>År 1</td></tr><tr><td>Skatter</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Skatt på årets resultat</td><td>-2 000 000</td><td>0</td></tr><tr><td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 2</td><td>31/12 år 1</td></tr><tr><td>Avsättningar</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Övriga avsättningar</td><td>2 000 000</td><td>0</td></tr></table>	Resultaträkningen	År 2	År 1	Skatter			Skatt på årets resultat	-2 000 000	0	Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1	Avsättningar			Övriga avsättningar	2 000 000	0
Resultaträkningen	År 2	År 1																	
Skatter																			
Skatt på årets resultat	-2 000 000	0																	
Balansräkningen	31/12 år 2	31/12 år 1																	
Avsättningar																			
Övriga avsättningar	2 000 000	0																	

Referenser	Punkterna 5.2, 16.2 och 16.8
------------	------------------------------

16 c – Pensionsstiftelse

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag har bildat en pensionsstiftelse till säkerhet för företagets åtagande om pension. Enligt stiftelseförordnandet omfattas samtliga anställda i företaget. Stiftelsen och företaget har samma räkenskapsår.</p> <p>Stiftelsens förmögenhet värderas på balansdagen år 2 till 3 468 000 kr. Företagets pensionsreserv, dvs. kapitalvärdet av företagets pensionsåtaganden, fastställs till 3 535 000 kr, en ökning med 160 000 kr från föregående års kapitalvärde (3 375 000 kr). Av föregående års beräkningar framgår att stiftelsens förmögenhet då översteg pensionsreserven med 9 000 kr.</p> <p>Den redovisade lönekostnaden för år 2 uppgår till 425 000 kr. Redovisad kostnad för arbetsgivaravgifter före avsättningen till pensioner uppgår till 140 250 kr. Andra personalkostnader (t.ex. utbildning) uppgår till 30 000 kr. Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.</p> <p>Personalkostnaden hänförs i sin helhet till en person som både är ägare och VD i företaget.</p>												
<i>Tänk så här</i>	<p>År 2 understiger stiftelsens förmögenhet pensionsreservens värde och en avsättning ska göras motsvarande mellanskillnaden 67 000 kr (3 535 000 - 3 468 000). Företaget ska också beräkna särskild löneskatt på det reserverade beloppet vilken blir 16 080 kr ($0,24 \times 67\,000$).</p> <p>Eftersom avsättningen i balansräkningen inte uppfyller kraven i 28 kap. IL och därmed inte är avdragsgill utgår ingen avkastningsskatt på reserveringen.</p> <p>Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):</p> <table> <tr> <td>Lönekostnad</td><td>425 000</td></tr> <tr> <td>Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden</td><td>140 250</td></tr> <tr> <td>Mellanskillnad pensionsreserv och stiftelsens förmögenhet</td><td>67 000</td></tr> <tr> <td>Särskild löneskatt på pensionskostnad</td><td>16 080</td></tr> <tr> <td><u>Utbildningskostnad</u></td><td><u>30 000</u></td></tr> <tr> <td>Personalkostnad</td><td>678 330</td></tr> </table>	Lönekostnad	425 000	Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	140 250	Mellanskillnad pensionsreserv och stiftelsens förmögenhet	67 000	Särskild löneskatt på pensionskostnad	16 080	<u>Utbildningskostnad</u>	<u>30 000</u>	Personalkostnad	678 330
Lönekostnad	425 000												
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	140 250												
Mellanskillnad pensionsreserv och stiftelsens förmögenhet	67 000												
Särskild löneskatt på pensionskostnad	16 080												
<u>Utbildningskostnad</u>	<u>30 000</u>												
Personalkostnad	678 330												

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Resultaträkningen	År 2
	Rörelsekostnader	
	Personalkostnader	-678 330
	Balansräkningen	31/12 år 2
	Avsättningar	
	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	67 000
	Övriga avsättningar	16 080
	Tilläggsupplysning till resultaträkningen	
	<i>Personalkostnader</i>	
	Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader inkl. pensionskostnader	År 2 År 1
	Löner och andra ersättningar	425 000 xxx xxx
	Sociala kostnader och pensionskostnader	223 330 xxx xxx
	(varav pensionskostnader)	(83 080)
	Totala löner, andra ersättningar, sociala kostnader och pensionskostnader	648 330 xxx xxx
<i>Referenser</i>	Punkterna 16.15 och 16.16 samt 19.14 och 19.15	

16 d – Pensionsåtagande med kapitalförsäkring

<i>Förutsättningar</i> <i>År 1</i>	<p>Under året har företaget tecknat en pensionsutfästelse för ägaren vilken säkerställs genom en av företaget tecknad och till ägaren pantförskriven kapitalförsäkring. Enligt avtalet är företags åtagande för ägarens pension och därtill hörande särskilda löneskatt begränsad till utfallet på kapitalförsäkringen.</p> <p>Kapitalförsäkringen är tecknad med återbetalningsskydd för 1 000 000 kr. Återköpsvärdet per den 31 december är 980 000 kr. Försäkringskapitalet är 995 000 kr. Kapitalförsäkringen är företags enda finansiella anläggningstillgång.</p> <p>Företags utgifter för pensionsförsäkringspremier för övriga anställda är 47 000 kr.</p>
---------------------------------------	--

	<p>Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.</p> <p>Företagets kostnader för löner uppgår under räkenskapsåret till 1 425 000 kr. Av dessa avser 425 000 kr lön till ägaren. Kostnaden för arbetsgivaravgifter är 470 250 kr. Företagets övriga personalkostnader (t.ex. för utbildning) uppgår till 40 000 kr.</p>																
<p><i>Tänk så här</i> <i>År 1</i></p>	<p>Kapitalförsäkringslösningen avser ägaren som har det bestämmande inflytandet över verksamheten. Pensionsutfästelsen får inte redovisas som en avsättning till följd av reglerna i 5 § tryggandelagen varför den ska redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.</p> <p>Kapitalförsäkringen ska redovisas som en tillgång i företagets balansräkning.</p> <p>Kapitalförsäkringen och pensionsutfästelsen ska redovisas till samma värde, dvs. anskaffningsvärdet för kapitalförsäkringen. Någon nedskrivning behöver inte göras av kapitalförsäkringens redovisade värde. Värdenedgången understiger både 25 000 kr och 10 % av det egna kapitalet vid årets ingång (kapitalförsäkringen är företagets enda finansiella anläggningstillgång).</p> <p>Pensionsutfästelsen säkerställs genom en kapitalförsäkring som även omfattar den särskilda löneskatten varför inte någon separat beräkning behöver göras.</p> <p>Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):</p> <table> <tr> <td>Lönekostnad</td><td>1 425 000</td></tr> <tr> <td>Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden</td><td>470 250</td></tr> <tr> <td>Pensionskostnad</td><td></td></tr> <tr> <td> Premier för pensionsförsäkringar</td><td>47 000</td></tr> <tr> <td> Särskild löneskatt på pensionskostn.</td><td>11 280</td></tr> <tr> <td> Kapitalförsäkringslösning</td><td>1 000 000</td></tr> <tr> <td>Utbildningskostnad</td><td>40 000</td></tr> <tr> <td>Personalkostnad</td><td>2 993 530</td></tr> </table>	Lönekostnad	1 425 000	Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	470 250	Pensionskostnad		Premier för pensionsförsäkringar	47 000	Särskild löneskatt på pensionskostn.	11 280	Kapitalförsäkringslösning	1 000 000	Utbildningskostnad	40 000	Personalkostnad	2 993 530
Lönekostnad	1 425 000																
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	470 250																
Pensionskostnad																	
Premier för pensionsförsäkringar	47 000																
Särskild löneskatt på pensionskostn.	11 280																
Kapitalförsäkringslösning	1 000 000																
Utbildningskostnad	40 000																
Personalkostnad	2 993 530																
<p><i>Redovisa så här i årsredovisningen År 1</i></p>	<table> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td>År 1</td></tr> <tr> <td>Rörelsekostnader</td><td></td></tr> <tr> <td>Personalkostnader</td><td>-2 993 530</td></tr> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 1</td></tr> <tr> <td><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></td><td></td></tr> </table>	Resultaträkningen	År 1	Rörelsekostnader		Personalkostnader	-2 993 530	Balansräkningen	31/12 år 1	<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>							
Resultaträkningen	År 1																
Rörelsekostnader																	
Personalkostnader	-2 993 530																
Balansräkningen	31/12 år 1																
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>																	

	Andra långfristiga fordringar	1 000 000	
	Avsättningar		
	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	1 000 000	
	Ställda säkerheter		
	<i>Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar</i>		
	Andra ställda säkerheter	1 000 000	
	Tilläggsupplysning till resultaträkningen		
	<i>Personalkostnader</i>		
	Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader inkl. pensionskostnader	År 1	År 0
	Löner och andra ersättningar	1 425 000	xxx xxx
	Sociala kostnader och pensionskostnader	1 528 530	xxx xxx
	(varav pensionskostnader)	(1 058 280)	
	Totala löner, andra ersättningar, sociala kostnader och pensionskostnader	2 953 530	xxx.xxx
<i>Förutsättningar År 10</i>	De redovisade värdena på kapitalförsäkringen och det tillhörande pensionsåtagandet är oförändrade under år 2-9 eftersom försäkringen har ökat i värde.		
	År 10 påbörjas pensionsutbetalningen till ägaren samtidigt som återbäring med 150 000 kr betalas ut från kapitalförsäkringen. Kapitalförsäkringens värde på balansdagen är 1 350 000 kr.		
	Företagets utgifter för pensionsförsäkringspremier för övriga anställda är 53 000 kr.		
	Räkenskapsårets skattesats för särskild löneskatt är 24 %.		
	Kostnaden för löner och andra ersättningar är 1 665 000 kr. Av dessa avser 525 000 kr ägaren. Kostnaden för arbetsgivaravgifter är 549 450 kr. Övriga personalkostnader är 60 000 kr.		
<i>Tänk så här År 10</i>	Erhållen återbäring från kapitalförsäkringen enligt avtalet för		

	<p>pensionsutfästelsen omfattar även den särskilda löneskatt som företaget ska betala. Företaget har vid utbetalningen beräknat hur stor del som avser pension respektive särskild löneskatt. Av räkenskapsårets erhållna återbäring på 150 000 kr utbetalades följaktligen 120 968 kr ($150\,000/1,24$) i pension till ägaren. Den särskilda löneskatten blir 29 032 kr.</p> <p>Det verkliga värdet överstiger det redovisade värdet på kapitalförsäkringen varför balansräkningen inte påverkas av utbetalningen. Pensionsutbetalningen och skyldigheten att betala särskild löneskatt ska redovisas som kostnad i resultaträkningen. Erhållen återbäring från kapitalförsäkringen redovisas som intäkt. Först när återbäringarna leder till att kapitalförsäkringens värde understiger det redovisade värdet ska utbetalningarna minska de redovisade beloppen i balansräkningen.</p> <p>Personalkostnaden i resultaträkningen består av följande delposter (belopp i kr):</p> <table> <tr> <td>Lönekostnad</td><td>1 665 000</td></tr> <tr> <td>Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden</td><td>549 450</td></tr> <tr> <td>Pensionskostnad</td><td></td></tr> <tr> <td> Pensionsutbetalningar</td><td>120 968</td></tr> <tr> <td> Premier för pensionsförsäkringar</td><td>53 000</td></tr> <tr> <td> Särskild löneskatt på pensionskostn.*</td><td>41 752</td></tr> <tr> <td><u>Övriga personalkostnader</u></td><td><u>60 000</u></td></tr> <tr> <td>Personalkostnad</td><td>2 490 170</td></tr> </table> <p>$*(53\,000 \times 0,24) + 29\,032$</p> <p>Återbäringen från kapitalförsäkringen (150 000 kr) redovisas i posten Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar.</p>	Lönekostnad	1 665 000	Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	549 450	Pensionskostnad		Pensionsutbetalningar	120 968	Premier för pensionsförsäkringar	53 000	Särskild löneskatt på pensionskostn.*	41 752	<u>Övriga personalkostnader</u>	<u>60 000</u>	Personalkostnad	2 490 170
Lönekostnad	1 665 000																
Arbetsgivaravgifter på lönekostnaden	549 450																
Pensionskostnad																	
Pensionsutbetalningar	120 968																
Premier för pensionsförsäkringar	53 000																
Särskild löneskatt på pensionskostn.*	41 752																
<u>Övriga personalkostnader</u>	<u>60 000</u>																
Personalkostnad	2 490 170																
<p><i>Redovisa så här i årsredovisningen</i></p> <p><i>År 10</i></p>	<table> <tr> <td>Resultaträkningen</td><td>År 10</td></tr> <tr> <td>Rörelsekostnader</td><td></td></tr> <tr> <td>Personalkostnader</td><td>-2 490 170</td></tr> <tr> <td>Finansiella poster</td><td></td></tr> <tr> <td>Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar</td><td>150 000</td></tr> <tr> <td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 10</td></tr> <tr> <td><i>Finansiella anläggningstillgångar</i></td><td></td></tr> <tr> <td>Andra långfristiga fordringar</td><td>1 000 000</td></tr> </table>	Resultaträkningen	År 10	Rörelsekostnader		Personalkostnader	-2 490 170	Finansiella poster		Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	150 000	Balansräkningen	31/12 år 10	<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>		Andra långfristiga fordringar	1 000 000
Resultaträkningen	År 10																
Rörelsekostnader																	
Personalkostnader	-2 490 170																
Finansiella poster																	
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	150 000																
Balansräkningen	31/12 år 10																
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>																	
Andra långfristiga fordringar	1 000 000																

	Avsättningar		
	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	1 000 000	
	Ställda säkerheter		
	<i>Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och avsättningar</i>		
	Andra ställda säkerheter	1 000 000	
	Tilläggsupplysning till resultaträkningen		
	<i>Personalkostnader</i>		
	Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader inkl. pensionskostnader	År 10	År 9
	Löner och andra ersättningar	1 665 000	xxx xxx
	Sociala kostnader och pensionskostnader (varav pensionskostnader)	765 170 (215 720)	xxx xxx
	Totala löner, andra ersättningar, sociala kostnader och pensionskostnader	2 430 170	xxx xxx
<i>Referenser</i>	Punkterna 11.3, 11.16, 11.17, 16.15, 16.17, 18.1 samt 19.14 och 19.15		

Exempel till Kapitel 17 – Skulder

17 a – Skatteskulder

<i>Förutsättningar</i>	Ett företag har betalat in 11/12 av F-skatten på 120 000 kr (dvs. 110 000 kr). Beräknad inkomstskatt är 98 000 kr. Beräknad särskild löneskatt på tjänstepensionsförsäkringspremier är 23 000 kr och fastighetsskatt är 19 000 kr. F-skatten ska täcka den beräknade inkomstskatten, den särskilda löneskatten samt fastighetsskatten. Företaget betalar inte någon avkastningsskatt. Moms deklarerar i skattedeklarationen.
<i>Tänk så här</i>	Enligt punkt 4.5 ska följande poster (för innevarande och tidigare räkenskapsår) ingå i skatteskulden: Beräknad och/eller fastställd inkomstskatt +98 000

	Beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande +19 000 Beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader +23 000 Beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt 0 Beräknad och/eller fastställd moms som deklareras i inkomstdeklarationen 0 Inbetald F-skatt -110 000 Skatteskuld =30 000
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Resultaträkningen Rörelsekostnader Övriga externa kostnader -19 000 Personalkostnader -23 000 Skatter Skatt på årets resultat -98 000 Balansräkningen Kortfristiga skulder Skatteskulder 30 000
<i>Referenser</i>	Punkterna 4.5 och 17.2

17 b – Skatteskuld vid balansdag 30/4

Förutsättningar	<p>Ett företag ska upprätta årsredovisning för räkenskapsåret 1/5 år 3-30/4 år 4.</p> <p>Företaget betalar 5 000 kr i månaden i F-skatt avseende taxering år 5. Betalningarna sker under perioden februari år 4 till januari år 5. Vid bokslutet 30/4 år 4 beräknar företaget den statliga inkomstskatten till 95 000 kr.</p> <p>Föregående år, bokslutet 30/4 år 3, beräknade företaget den statliga inkomstskatten till 75 000 kr. Företaget betalade F-skatt med 3 000 kr per månad från februari år 3 till januari år 4.</p> <p>Företaget betalar inte fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader eller avkastningsskatt. Moms deklareras i skattedeklarationen.</p> <p>Företaget upprättar balansräkning enligt punkt 4.5.</p>												
Tänk så här	<p>Inkomstdeklarationen för räkenskapsåret 1/5 år 2-30/4 år 3 ska lämnas i början av maj år 4 varför företaget inte har fått någon fastställd taxering avseende detta räkenskapsår.</p> <p>Inkomstdeklarationen för räkenskapsåret 1/5 år 3-30/4 år 4 ska lämnas i början av maj år 5.</p> <p>Enligt punkt 4.5 ska följande poster för innevarande och tidigare räkenskapsår ingå i skatteskulden. Eftersom företaget inte ska betala fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader eller avkastningsskatt och moms deklareras löpande i skattedeklarationen tas dessa rader inte med i beräkningen.</p> <p>Taxering år 4 (balansdag 30/4 år 3)</p> <table data-bbox="635 1464 1310 1615"> <tr> <td>Beräknad inkomstskatt</td><td>+75 000</td></tr> <tr> <td>Inbetalad F-skatt (12 × 3 000)</td><td>-36 000</td></tr> <tr> <td>Beräknad skuld</td><td>=39 000</td></tr> </table> <p>Taxering år 5 (balansdag 30/4 år 4)</p> <table data-bbox="635 1715 1310 1865"> <tr> <td>Beräknad inkomstskatt</td><td>+95 000</td></tr> <tr> <td>Inbetalad F-skatt (3 × 5 000)*</td><td>-15 000</td></tr> <tr> <td>Beräknad skuld</td><td>=80 000</td></tr> </table> <p>*Betalningar i februari, mars och april</p> <p>Total skatteskuld 30/4 år 4 blir 119 000 kr.</p>	Beräknad inkomstskatt	+75 000	Inbetalad F-skatt (12 × 3 000)	-36 000	Beräknad skuld	=39 000	Beräknad inkomstskatt	+95 000	Inbetalad F-skatt (3 × 5 000)*	-15 000	Beräknad skuld	=80 000
Beräknad inkomstskatt	+75 000												
Inbetalad F-skatt (12 × 3 000)	-36 000												
Beräknad skuld	=39 000												
Beräknad inkomstskatt	+95 000												
Inbetalad F-skatt (3 × 5 000)*	-15 000												
Beräknad skuld	=80 000												

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Resultaträkningen	År 4	År 3
	Skatter		
	Skatt på årets resultat	-95 000	-75 000
	Balansräkningen	31/12 år 4	31/12 år 3
	Kortfristiga skulder		
	Skatteskulder	119 000	*
	*Framgår ej		
<i>Referenser</i>	Punkterna 4.5 och 17.2		

17 c – Semesterlöneskuld

Förutsättningar	<p>Ett företag har 5 anställda. Intjänandeåret för semestern är 1 april-31 mars. Den 31 december har de anställda sammanlagt 100 semesterdagar inestående. Alla anställda har en månadslön på 30 000 kr. Lagstadgade arbetsgivaravgifter antas vara 30 %.</p> <p>Företaget följer semesterlagen.</p> <p>Årsredovisning upprättas per 31 december år 2.</p>						
Tänk så här	<p>Semesterlönen per semesterdag beräknas till 5,4 % av månadslönen. Den består dels av lön (4,6 %), dels av semesterlönetillägg (0,8 %).</p> <p>Semesterlöneskulden blir 162 000 kr ($30\,000 \times 0,054 \times 100$ dagar).</p> <p>Arbetsgivaravgifter på semesterlöneskulden blir 48 600 kr ($162\,000 \times 0,3$).</p> <p>Total semesterlöneskuld inkl. arbetsgivaravgifter blir 210 600 kr ($162\,000 + 48\,600$).</p>						
Redovisa så här i årsredovisningen	<table><tr><td>Balansräkningen</td><td>31/12 år 2</td></tr><tr><td>Kortfristiga skulder</td><td></td></tr><tr><td>Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter</td><td>210 600</td></tr></table>	Balansräkningen	31/12 år 2	Kortfristiga skulder		Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	210 600
Balansräkningen	31/12 år 2						
Kortfristiga skulder							
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	210 600						
Referenser	Punkt 17.10						

Exempel till Kapitel 19 – Tilläggsupplysningar*19 a – Redovisningsprinciper*

<i>Förutsättningar</i>	<p>Ett företag tillämpar BFNAR 2008:1 och redovisar tjänsteuppdrag till fast pris enligt huvudregeln.</p> <p>Följande avskrivningstider tillämpas:</p> <table> <tr> <td>Maskiner</td><td>5 år</td></tr> <tr> <td>Lastbilar</td><td>4 år</td></tr> <tr> <td>Byggnader</td><td>25 år</td></tr> </table> <p>Vid beräkningen av avskrivningsunderlaget på lastbilar har hänsyn tagits till ett beräknat restvärde.</p>	Maskiner	5 år	Lastbilar	4 år	Byggnader	25 år
Maskiner	5 år						
Lastbilar	4 år						
Byggnader	25 år						
<i>Tänk så här</i>	Ett företag som tillämpar det allmänna rådet behöver inte lämna fler upplysningar om redovisningsprinciper än vad som framgår av punkterna 19.1–19.3.						
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	<p>Not 1 Redovisningsprinciper</p> <p>Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag.</p> <p><i>Tjänste- och entreprenaduppdrag</i> Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.</p> <p><i>Avskrivning</i> Tillämpade avskrivningstider:</p> <table> <tr> <td>Maskiner och andra tekniska anläggningar</td><td>5 år</td></tr> <tr> <td>Inventarier, verktyg och installationer</td><td>4 år</td></tr> <tr> <td>Byggnader och mark</td><td>25 år</td></tr> </table> <p>Inventarier, verktyg och installationer består av lastbilar. Vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet för dessa har hänsyn tagits till beräknat restvärde.</p>	Maskiner och andra tekniska anläggningar	5 år	Inventarier, verktyg och installationer	4 år	Byggnader och mark	25 år
Maskiner och andra tekniska anläggningar	5 år						
Inventarier, verktyg och installationer	4 år						
Byggnader och mark	25 år						
<i>Referenser</i>	Punkterna 19.1–19.3						

19 b – Upplysning om medelantal anställda

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>				
	<i>Medelantal anställda</i>	<i>År 2</i>		<i>År 1</i>
		<i>Sverige</i>	<i>Danmark</i>	<i>Sverige Danmark</i>
	Kvinnor	xx	xx	xx xx
	Män	xx	xx	xx xx
	Totalt	xx	xx	xx xx
<i>Referenser</i>	5 kap. 18 § ÅRL och punkterna 19.5–19.7			

*19 c har utgått**19 d – Upplysning om könsfördelning i styrelse och ledning (för företag med fler än 10 anställda)*

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>				
	<i>Könsfördelning</i>	<i>År 2</i>		<i>År 1</i>
		<i>Kvinnor</i>	<i>Män</i>	<i>Kvinnor Män</i>
	Styrelse	xx	xx	xx xx
	Ledning	xx	xx	xx xx
<i>Referenser</i>	5 kap. 18 b § ÅRL samt punkterna 19.12 och 19.13			

19 e – Upplysning om löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inkl. pensionskostnader

<i>Tänk så här</i>	Upplysningen om löner och andra ersättningar samt sociala kostnader inklusive pensionskostnader avser endast personalkostnader i form av löner och andra ersättningar samt sociala kostnader inkl. pensionskostnader. Eftersom posten Personalkostnader i resultaträkningen även innehåller exempelvis utbildningskostnader behöver beloppet i tilläggsupplysningen inte vara detsamma som i posten Personalkostnader.
--------------------	--

<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader inkl. pensionskostnader	År 2	År 1
	Löner och andra ersättningar	xxx xxx	xxx xxx
	Sociala kostnader och pensionskostnader	xxx xxx	xxx xxx
	(varav pensionskostnader)	(xxx xxx)	
	Totala löner, andra ersättningar, sociala kostnader och pensionskostnader	xxx xxx	xxx xxx
<i>Referenser</i>	5 kap. 19 § ÅRL samt punkterna 19.14 och 19.15.		

19 f – Upplysningar om anläggningstillgångar

<i>Tänk så här</i>	<p>Upplysning ska lämnas för varje redovisad post under rubriken Anläggningstillgångar i årsredovisningen. Enligt balansräkningsuppställningen i punkt 4.5 ingår följande poster.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter • Hyresrätter och liknande rättigheter • Goodwill • Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar • Byggnader och mark • Maskiner och andra tekniska anläggningar • Inventarier, verktyg och installationer • Förbättringsutgifter på annans fastighet • Övriga materiella anläggningstillgångar • Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar • Andelar i koncernföretag • Fordringar hos koncernföretag • Andelar i intresseföretag • Fordringar hos intresseföretag • Andra långfristiga värdepappersinnehav • Lån till delägare eller närstående • Andra långfristiga fordringar <p>Det framgår av uppställningen nedan (<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>) hur upplysningen presenteras. Rader som inte är</p>
--------------------	--

	relevanta ska inte tas med, t.ex. utgår raderna för avskrivning och uppskrivning vad gäller noten till finansiella anläggningstillgångar eftersom någon avskrivning eller uppskrivning inte görs på dessa. I exemplet visas fler rader än vad som krävs enligt ÅRL. Den extra informationen gör att redovisat värde i balansräkningen kan härledas.		
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>		År 2	År 1
	Ingående anskaffningsvärden	xxx.xxx	xxx.xxx
	Inköp	xxx.xxx	xxx.xxx
	Försäljningar/utrangeringar	-xxx.xxx	-xxx.xxx
	Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx	xxx.xxx
	Utgående anskaffningsvärden	xxx.xxx	xxx.xxx
	Ingående avskrivningar	-xxx.xxx	-xxx.xxx
	Återförda avskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	xxx.xxx	xxx.xxx
	Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx	xxx.xxx
	Årets avskrivningar	-xxx.xxx	-xxx.xxx
	Utgående avskrivningar	-xxx.xxx	-xxx.xxx
	Ingående uppskrivningar	xxx.xxx	xxx.xxx
	Återförda uppskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	-xxx.xxx	-xxx.xxx
	Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx	xxx.xxx
	Årets uppskrivningar	xxx.xxx	xxx.xxx
	Årets avskrivningar på uppskrivet belopp	-xxx.xxx	-xxx.xxx
	Utgående uppskrivningar	xxx.xxx	xxx.xxx
	Ingående nedskrivningar	-xxx.xxx	-xxx.xxx
	Återförda nedskrivningar på försäljningar resp. utrangeringar	xxx.xxx	xxx.xxx
	Återförda nedskrivningar	xxx.xxx	xxx.xxx
	Omklassificeringar m.m.	xxx.xxx	xxx.xxx
	Årets nedskrivningar (anskaffningsvärde)	-xxx.xxx	-xxx.xxx
	Utgående nedskrivningar	-xxx.xxx	-xxx.xxx

	Redovisat värde <div> <div>xxx.xxx</div> <div>xxx.xxx</div> </div>
<i>Referenser</i>	5 kap. 3 § ÅRL och punkt 19.22

19 g – Upplysning om förändringar i eget kapital

<i>Förutsättningar</i>	<p>Vid årets ingång består företagets egna kapital av de poster och belopp som anges vid Redovisa så här i årsredovisningen.</p> <p>I årsredovisningen för föregående år lämnade styrelsen följande förslag till vinstdisposition (belopp i kr):</p> <table border="1"> <tr> <td colspan="2">Till bolagsstämmans förfogande står följande vinstmedel:</td> </tr> <tr> <td>Överkursfond</td><td>20 000</td> </tr> <tr> <td>Balanserat resultat</td><td>450 000</td> </tr> <tr> <td>Årets resultat</td><td>75 000</td> </tr> <tr> <td>Totalt</td><td>545 000</td> </tr> </table> <p>Styrelsen och verkställande direktören föreslår att vinstmedlen disponeras enligt följande:</p> <table border="1"> <tr> <td>Utdelning till ägarna</td><td>45 000</td> </tr> <tr> <td>Balanseras i ny räkning</td><td>500 000</td> </tr> <tr> <td>Totalt</td><td>545 000</td> </tr> </table> <p>Bolagsstämman beslutade i enlighet med styrelsens och verkställande direktörens förslag till vinstdisposition.</p> <p>Under räkenskapsåret beslutades om en fondemission på 100 000 kr genom överföring av 20 000 kr från uppskrivningsfonden, 30 000 kr från reservfonden och 50 000 kr från balanserat resultat.</p> <p>Dessutom genomfördes en nyemission i vilken 130 000 kr betalades in, varav 30 000 kr utgjorde överkurs.</p> <p>Räkenskapsårets avskrivning på den tidigare uppskrivna tillgången är 10 000 kr.</p> <p>Företagets redovisade förlust för räkenskapsåret uppgick till 15 000 kr.</p>	Till bolagsstämmans förfogande står följande vinstmedel:		Överkursfond	20 000	Balanserat resultat	450 000	Årets resultat	75 000	Totalt	545 000	Utdelning till ägarna	45 000	Balanseras i ny räkning	500 000	Totalt	545 000
Till bolagsstämmans förfogande står följande vinstmedel:																	
Överkursfond	20 000																
Balanserat resultat	450 000																
Årets resultat	75 000																
Totalt	545 000																
Utdelning till ägarna	45 000																
Balanseras i ny räkning	500 000																
Totalt	545 000																

<i>Tänk så här</i>	Förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras. Har företaget erhållit eller återbetalat aktieägartillskott specificeras detta på en egen rad.							
	Upplysning om föregående års förändringar behöver inte lämnas enligt punkt 3.7.							
<i>Redovisa så här i årsredovisningen</i>	Förändring i eget kapital							
		Aktie- kapital	Uppskriv- ningsfond	Reserv- fond	Överkurs- fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
	Belopp vid årets ingång	100 000	100 000	50 000	20 000	450 000	75 000	795 000
	Resultat- disposition enligt bolags- stämman:							
	Utdelning					-45 000		-45 000
	Balanseras i ny räkning				-20 000	95 000	-75 000	
	Fondemission	100 000	-20 000	-30 000		-50 000		
	Nyemission	100 000			30 000			130 000
	Avskrivn. resp. försäljn. av uppskriven tillgång		-10 000			10 000		
	Årets resultat						-15 000	-15 000
	Belopp vid årets utgång	300 000	70 000	20 000	30 000	460 000	-15 000	865 000
<i>Referenser</i>	5 kap. 14 § andra stycket första meningen ÅRL							