
1. Om boken

2. BAS-verksamheten

3. Förkortningar

4. Bokslut enligt K2 och K3 med skattekommentarer

5. Fördjupning

6. Sökordsregister



Svensk Redovisning

BOKSLUTSBOKEN 2017

Adress till förlaget:
Wolters Kluwer Sverige AB, 106 47 Stockholm
Telefon 08-598 191 00

Beställningar:
www.wolterskluwer.se
E-post kundservice@wolterskluwer.se
Adress Wolters Kluwer Sverige AB, Kundservice, 106 47 Stockholm
Telefon 08-598 191 90



Från och med 2015
heter Norstedts Juridik
Wolters Kluwer.

SVENSK REDOVISNING. BOKSLUTSBOKEN 2017
Upplaga 1:1

ISBN 978-91-39-11543-4
© 2017 Författarna och Wolters Kluwer Sverige AB

Produktion: eddy.se ab, Visby 2017
Sättning: Integra, Indien 2017
Tryck: Williams Lea, 2017

Att mångfaldiga innehållet i detta verk, helt eller delvis, utan medgivande av Wolters Kluwer Sverige AB, är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom exempelvis tryckning, kopiering, ljudinspelning liksom elektronisk återgivning eller överföring.

Innehåll

1. *Om boken* 11
 - Bokens syfte och fokus 11
 - Vad man bör tänka på vid läsning av boken 11
 - Speciellt med anledning av ändringar i ÅRL 2016, samt K2 och K3 12
2. *BAS-verksamheten* 15
 - BAS-intressenternas Förening 15
 - Medlemmar med rösträtt (januari 2017) 15
 - Medlemmar utan rösträtt (januari 2017) 15
 - BAS-kontogruppen i Stockholm AB 16
 - Underhåll och uppdatering 16
 - Serviceverksamhet 16
 - Utvecklingsarbete 16
 - Kontakt 16
 - Beställning av produkter 16
3. *Förkortningar* 17
4. *Bokslut enligt K2 och K3 med skattekommenter* 19
 - Anläggningstillgångar 20
 - Allmänt om anläggningstillgångar 20
 - Immateriella anläggningstillgångar 23
 - Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten (Ej K2) 23
 - Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknade rättigheter 30
 - Hyresrättigheter och liknande rättigheter 30
 - Goodwill 42
 - Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar 45
 - Materiella anläggningstillgångar 47
 - Byggnader och mark 47
 - Maskiner och andra tekniska anläggningar 64
 - Inventarier, verktyg och installationer 64
 - Förbättringsutgifter på annans fastighet 83
 - Övriga materiella anläggningstillgångar 85
 - Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar 86
 - Finansiella anläggningstillgångar 89
 - Andelar i koncernföretag 89
 - Fordringar hos koncernföretag 96
 - Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag 96
 - Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i 96
 - Andra långfristiga fordringar 96
 - Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag 100
 - Ägarintressen i övriga företag 100
 - Andra långfristiga värdepappersinnehav 106
 - Lån till delägare eller närliggande 115
 - Uppskjuten skattefordran (Ej K2) 117
 - Andra långfristiga fordringar 119

<i>Omsättningstillgångar</i>	123
Allmänt om omsättningstillgångar	123
Varulager m.m.	125
Råvaror och förnödenheter	125
Varor under tillverkning	132
Färdiga varor	132
Handelsvaror	138
Övriga lagertillgångar	143
Pågående arbeten för annans räkning	146
Förskott till leverantörer	150
Kortfristiga fordringar	151
Kundfordringar	151
Fordringar hos koncernföretag	151
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	151
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	151
Övriga fordringar	156
Fordringar hos koncernföretag	156
Fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	156
Upparbetade men ej fakturerade intäkter	163
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	165
Kortfristiga placeringar	169
Andelar i koncernföretag	169
Övriga kortfristiga placeringar	173
Kassa och bank	178
Kassa och bank	178
Redovisningsmedel	178
<i>Eget kapital</i>	181
Allmänt om eget kapital	181
Bundet eget kapital	184
Aktiekapital	184
Ej registrerat aktiekapital	184
Medlemsinsatser	184
Förlagsinsatser	184
Uppskrivningsfond	184
Reservfond	184
Fond för utvecklingsutgifter	184
Fritt eget kapital	193
Överkursfond	193
Fond för verkligt värde (Ej K2)	193
Balanserat resultat	193
Årets resultat	193
<i>Obeskattade reserver</i>	196
Periodiseringsfonder	196
Ackumulerade överavskrivningar	196
Övriga obeskattade reserver	196

Innehåll

Avsättningar 199

- Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531)
 - om tryggande av pensionsutfästelser m.m. 199
- Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser 199
- Övriga avsättningar 202
- Uppskjuten skatteskuld (Ej K2) 210

Långfristiga skulder 215

- Allmänt om långfristiga skulder 215
- Obligationslån 217
- Checkräkningskredit (långfristig) 217
- Övriga skulder till kreditinstitut 217
- Skulder till koncernföretag 217
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag 217
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i 217
- Övriga skulder 217

Kortfristiga skulder 227

- Allmänt om kortfristiga skulder 227
- Checkräkningskredit (kortfristig) 230
- Övriga skulder till kreditinstitut 230
- Förskott från kunder 230
- Pågående arbeten för annans räkning 230
- Fakturerad men ej upparbetad intäkt 230
- Leverantörsskulder 230
- Växelskulder 230
- Skulder till koncernföretag 230
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag 230
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i 230
- Skatteskulder 236
- Övriga skulder 238
- Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 247

Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. 251

- Nettoomsättning 251
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbeten
 - för annans räkning (konto 4932–4950, ~~4970 och 4990~~) 269
- Aktiverat arbete för egen räkning 270
- Övriga rörelseintäkter 272

Rörelsekostnader 284

- Råvaror och förnödenheter 284
- Handelsvaror 284
- Övriga externa kostnader 289
- Personalkostnader 296
- Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar 304
- Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar 304
- Övriga rörelsekostnader 314

<i>Finansiella poster</i>	320
Resultat från andelar i koncernföretag	320
Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	325
Resultat från andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	325
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	332
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	336
Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	340
Räntekostnader och liknande resultatposter	341
<i>Bokslutsdispositioner</i>	344
Erhållna koncernbidrag	344
Lämnade koncernbidrag	344
Förändring av periodiseringsfonder	344
Lämnad gottgörelse	344
Förändring av överavskrivningar	344
Övriga bokslutsdispositioner	344
<i>Skatter</i>	348
Skatt på årets resultat	348
Övriga skatter	348
5. <i>Fördjupning</i>	353
Lagar och normer för redovisning	354
Kompletterande normgivning	354
BFN:s K-regler	354
Beslutade K-regler	356
Remitterade ej beslutade K-regler	356
Exempel på årsredovisning upprättad enligt K2-regler	357
Kopplingar mellan BAS-konton och balans- och resultaträkning enligt K2	369
Fastighetsöverlåtelsen – ett redovisnings- och skatterättsligt problemområde	382
Civilrättslig bedömning	382
Avyttring av fastighet	383
Förvärv av fastighet	387
Avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier	391
Avskrivningar – planmässiga	391
Skattemässiga avskrivningar – värdeminskningsavdrag	391
Överavskrivningar	392
Exempel	392
Upplösning av överavskrivningar	396
Restvärde	397
Räkenskapsenlig avskrivning	398

Innehåll

- Effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning 401
 - Inledning 401
 - Redovisning 401
 - Inkomstskattelagen 405
 - Exempel på hur de olika metoderna fungerar 408
 - Sammanfattning 410
- Exempel på beräkningar av skatteskuld i juridisk person 411
 - Exempel – Räkenskapsår är kalenderår 411
- Ersättningsfond i aktiebolag 412
- Varulager – skillnad mellan värdering enligt K2 och K3 421
- Pågående entreprenader och tjänsteuppdrag för annans räkning 424
- Redovisning av valutakursdifferenser 436
- Aktieägartillskott och koncernbidrag 441
- Periodisering av lönekostnader och lönerelaterade avgifter – kontoklasserna 27 och 29 443
- Aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång 447
- Sökordsregister* 451





1. Om boken

Bokens syfte och fokus

Boken vänder sig i första hand till dem som arbetar med att ta fram eller granska en årsredovisning upprättad enligt Bokföringsnämndens K2¹- eller K3²-regler.

Utgångspunkten vid praktiskt bokslutsarbete är de enskilda kontona i bokföringen. I denna boks första del har därför K2- och K3-reglerna hämförts till individuella konton eller grupper av konton. Ambitionen är att ge en god överblick av innehållet i bokslutsreglerna enligt K2 och K3. Då skattemässiga överväganden ofta är en integrerad del av bokslutsarbetet innehåller denna del också övergripande kommentarer om vad som gäller skattemässigt för ett visst konto eller grupper av konton.

I bokens andra del återfinns ett antal fördjupningsavsnitt och exempel med tyngdpunkt på K2. Avsikten är att förklara och belysa några områden som ofta upplevs som svåra eller komplicerade.

Boken behandlar framför allt vad som gäller i juridisk person. Några kommentarer om redovisning i koncern finns dock. Fokus ligger framför allt på aktiebolag och även i någon mån på ekonomiska föreningar. Frågor som enbart rör stiftelser, ideella föreningar eller registrerade trossamfund behandlas inte trots att K3 innehåller ett särskilt kapitel om sådana sammanslutningar. Inte heller frågor som rör värdering av finansiella instrument till verkligt värde tas upp annat än genom hänvisning till kapitel 12 i K3.

Frågor relaterade till löpande bokföring, t.ex. kontons detaljerade innehåll och användningen av BAS-kontoplanen i allmänhet, tas inte alls upp i denna bok. Dessa frågor behandlas dock utförligt i boken *Svensk Redovisning – Bokföringsboken*.

Vad man bör tänka på vid läsning av boken

Vissa bestämmelser i ÅRL³ och punkter i K2 och K3 är gemensamma för flera konton. För att undvika upprepningar har sådana bestämmelser samlats i ett antal allmänna avsnitt. Sådana avsnitt finns för anläggningstillgångar, omsättningstillgångar, eget kapital, långfristiga skulder och kortfristiga skulder. Dessutom finns för varje konto eller grupp av konton ett allmänt avsnitt med gemensamma bestämmelser för dessa konton. Framför allt gäller detta bestäm-

¹ BFNAR 2016:10 Årsredovisning i företag.

² BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning.

³ Årsredovisningslagen (1995:1554).

melser i ÅRL men i vissa fall även när punkter i K2 och K3 har samma innehörd.

För att få en komplett bild av vilka bestämmelser som påverkar ett konto kan det därför bli nödvändigt att, förutom vad som återges i direkt anslutning till ett konto, läsa gemensamma bestämmelser. Börja därför alltid med att läsa det allmänna avsnittet som gäller för ett eller flera konton. Om ytterligare information finns i ett gemensamt avsnitt, ges i texten en tydlig hänvisning till det gemensamma avsnittet, t.ex. till Allmänt om anläggningstillgångar.

Bokens första del baseras på texterna i Bokföringsnämndens allmänna råd för K2 och K3. Till dessa allmänna råd finns kommentarer och i vissa fall exempel som utvecklar och förklarar innehördens i de allmänna råden. Av utrymmesskäl återges i denna bok som regel inte kommentardelen till ett allmänt råd. Den som vill fördjupa sig i någon fråga bör dock alltid undersöka om det finns något relevant vägledningsavsnitt till den aktuella frågan.

Speciellt med anledning av ändringar i ÅRL 2016, samt K2 och K3

För företag med räkenskapsår som inleds första januari 2016 eller senare har relativt omfattande ändringar skett i ÅRL. Dessa ändringar är föranledda av ett nytt EU-direktiv. Ändringarna i lagen har inneburit att BFN har tvingats ändra i såväl K2 som K3. Vad gäller K2 fanns ett antal frågor kring tillämpningen som BFN valt att gå in och förtydliga. Dessutom har K2 utökats på så sätt att fler företagsformer får tillämpa regelverket. Slutligen har strukturen gjorts om vilket gör att det är betydligt enklare att läsa regelverket. Totalt sett har behoven av ändringar och förtydiganden i K2 lett till att ett helt nytt K2-regelverk har beslutats i november 2016.

Under denna rubrik sammanfattas först några av de mer omfattande ändringarna i sak i ÅRL. Därefter sammanfattas några ändringar i K2 och K3 och det kommenteras kort hur de har hanterats i boken.

Nedan sammanfattas några av de mer omfattande ändringarna i sak som genomfördes i ÅRL den 1/1 2016:

- En väsentlighetsparagraf är införd i 2 kap. 3 a § ÅRL.
- Nya kategorier av finansiella anläggningstillgångar är införda, Gemensamt styrda företag och Övriga företag som det finns ett ägarintresse i. Detta har också påverkat definitionen av Intresseföretag.
- De nya kategorierna medför även att nya rader i resultaträkningen avseende de finansiella posterna tillkommer.
- Enbart utvecklingsutgifter kan aktiveras.
- Det införs ett krav på avsättning till Fond för utvecklingsutgifter i de fall ett aktiebolag eller en ekonomisk förening har aktiverat egenupparbetade utvecklingsutgifter.

Om boken

- Kapitel 5 i ÅRL om noter har skrivits om helt och hållet. Det nya direktivet specificerar vilka noter (tidigare tilläggsupplysningar) som maximalt får och vilka som ska vara med i en årsredovisning i ett mindre företag. Särskilt kan noteras ett nytt krav för samtliga företag att upplysa om exceptionella intäkter och kostnader, se 5 kap. 19 § ÅRL.
- En del omflyttning sker mellan vad som anges i not och vad som anges i förvaltningsberättelsen eller direkt i balans- eller resultaträkningen. I boken anges inte vad som ska vara med i förvaltningsberättelsen.
- Vissa ändringar sker avseende avskrivningar och nedskrivningar av immateriella tillgångar.

Nedan sammanfattas några av ändringarna i K3 som beslutades av BFN i slutet av november 2016. Det kommenteras kort hur de har hanterats i boken.

- I ÅRL ändrades kraven på noter för framförallt mindre företag. BFN har av den anledningen tvingats ändra en hel del av tilläggsupplysningskraven för mindre företag som tillämpar K3. Det är gjort på ett sådant sätt att många notkrav som tidigare gällde både mindre och större företag numera gäller större företag. I boken anges under kantrubriken "Noter", vilka noter som ska lämnas. Detta görs genom hänvisning till lagtexten. Det framgår i vilka fall kraven enbart avser större företag.
- Den effekt som den i lagstiftningen tillkommande definitionen Ägarintresse ger upphov till har i K3 arbetats in i olika kapitel. I boken beskrivs Ägarintresse i övriga företag, Intresseföretag, Gemensamt styrda företag och Koncernföretag till viss del samlat. Reglerna är i många avseenden lika även om posterna ska redovisas på olika rader i balansräkningen.
- Vad gäller kravet på avsättning till Fond för utvecklingsutgifter har BFN infört en särskild regel i K3 som anger att omföring ska ske från fritt eget kapital även om det inte finns tillräckligt med fritt eget kapital. Effekten blir att det uppstår ett negativt fritt eget kapital (eller att det blir än mer negativt än tidigare). Detta noteras särskilt under konto 2089.
- I K3 har införts skrivningar om hur en partiell förändring av en anläggningstillgång ska hanteras. Det kan t.ex. röra sig om att en komponent delvis byts ut eller att en större del av en tillgång som tidigare inte redovisats enligt komponentansatsen byts ut. I boken kommenteras de nya skrivningarna på ett antal ställen, bland annat i fördjupningsavsnittet under rubriken Effekter av komponentkontra enhetsavskrivning.

Nedan sammanfattas några av ändringarna i K2 som beslutades av BFN i slutet av november 2016. Det kommenteras kort hur de har hanterats i boken.

- Den effekt som den i lagstiftningen tillkommande definitionen Ägarintresse ger upphov till har i K3 arbetats in i olika kapitel. I boken beskrivs Ägarintresse i övriga företag, Intresseföretag, Gemensamt styrda företag och Koncernföretag till viss del samlat.

Reglerna är i många avseenden lika även om posterna ska redovisas på olika rader i balansräkningen.

- Vad gäller frågan om tillkommande utgifter för en förvärvad immateriell anläggningstillgång kan aktiveras eller inte har skrivningar tagits in i K2 som ger vid handen att så kan ske. Det ska observeras att en förvärvad tillgång ändemot kan anses utgöra en del av utvecklandet av en ny unik tillgång som är egenupparbetad. I så fall ska även den förvärvade delen anses ingå i den egenupparbetade och inget kan aktiveras. Skrivningar om detta har tagits in på olika ställen i boken, främst under kontona för immateriella anläggningstillgångar.
- Den införda väsentlighetsparagrafen i ÅRL får påverkan på tolkningen av K2. BFN har i K2 tagit in lagregeln i kapitel 2. Det har inte lämnats något särskilt allmänt råd kopplat till lagparagrafen. Lagregeln kommenteras kort. Innebördens torde vara att upprättare själv måste fundera över hur väsentlighetsregeln påverkar då en årsredovisning enligt K2 ska upprättas. I boken görs endast enstaka noteringar om detta. Däremot påtalas på ett flertal ställen att läsaren bör ta del av den införda lagregeln.
- Förtydliganden avseende tillkommande utgifter för en fastighet har gjorts. I korthet innebär det att ombyggnationer ska aktiveras. Om företaget ändemot har möjlighet att göra avdrag i sin inkomstdeklaration och väljer att göra så ska beloppet redovisas som kostnad även i en enligt K2 upprättad årsredovisning. Ett viktigt förtydligande avser gränsdragningen mellan reparation/underhåll och ombyggnad. Med reparation avses utgifter för att återställa fastigheten i det skick den hade då den var ny. Kommentarer om detta är införta i boken på olika ställen. Bland annat har det medfört en del ändringar i skrivningarna i fördjupningsdelen.
- Företagen tillåts återigen att ta med en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader vid värdering av ett egentillverkat lager. De nya reglerna är införda i boken, dels vid aktuellt konto, dels genom påverkan i fördjupningsavsnittet.
- En möjlighet att frivilligt redovisa en kassaflödesanalys har införts. Detta kommenteras inte i övrigt i boken.
- En regel för rättelse av fel har införts som innebär att dessa som huvudprincip ska rättas över resultaträkningen. Det noteras särskilt att det vid rättelse av fel kan bli aktuellt att upplysa om detta som en exceptionell post i enlighet med 5 kap. 19 § ÅRL. Regeln kommenteras inte i övrigt i boken.

Som nämnts ovan är det som tagits upp här endast exempel på ändringar i ÅRL, K3 och ”nya” K2. Det finns fler ändringar som mer eller mindre kommenteras i böckerna. Det har även flaggats för en del möjliga ändringar i såväl K2 som K3. Det är därför motiverat att titta på om BFN har givit ut allmänna råd om ändring i K2 eller K3 under 2017.

2. BAS-verksamheten

BAS-organisationen som består av BAS-intressenternas Förening och BAS-kontogruppen i Stockholm har definierat följande bevakningsområden för sin verksamhet:

- Nationell redovisningslagstiftning och normgivning
- Skattelagstiftning
- Internredovisning
- IT-utvecklingen
- Företagens uppgiftslämnande
- Räkenskapsanalys med hjälp av nyckeltal
- Verksamhetsstyrning

2

BAS-intressenternas Förening

Medlemmar med rösträtt (januari 2017)

- Bokföringsnämnden
- FAR
- Föreningen SIE-Gruppen
- Föreningen Svenskt Näringsliv
- LRF Konsult
- Skatteverket
- Statistiska centralbyrån
- Svenska kyrkan
- Sveriges Byggindustrier
- Srf konsulternas forbund

Medlemmar utan rösträtt (januari 2017)

- Bolagsverket
- Ekonomistyrningsverket
- Elektriska Installatörsorganisationen EIO
- Fastighetsägarna Sverige
- Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888
- Näringslivets Regelnämnd (NNR)
- Riksidrottsförbundet
- SABO AB
- SCR Sveriges Camping- & Stugföretagares Riksorganisation
- Svensk Energi – Swedenergy – AB
- Sveriges Kommuner och Landsting SKL
- Visita

BAS-kontogruppen i Stockholm AB

BAS-kontogruppen i Stockholm AB svarar i samverkan med Srf konsulterna¹ bl.a. för följande:

Underhåll och uppdatering

- Underhåll och uppdatering av kontoplanen och övriga produkter

Serviceverksamhet

- Utgivning av BAS-bulletinen
- Bevakning av branschanpassningar och diskussioner med branschorganisationer
- BAS frågeservice
- Framtagande och uppdatering av kopplingar mellan räkenskaps-scheman (SRU) och BAS-kontoplanen

Utvecklingsarbete

- Projektarbete för framtagande av nya produkter

Kontakt

BAS-kontogruppen i Stockholm AB tar tacksamt emot synpunkter och förslag till kompletteringar/ändringar i BAS-produkterna.

BAS-kontogruppen i Stockholm AB

E-post:info@bas.se

Postadress: Klarabergsgatan 33, 111 21 Stockholm

Webb: www.bas.se

Beställning av produkter

För beställning av BAS-produkterna, kontakta Wolters Kluwer Sverige AB.

www.wolterskluwer.se Telefon: 08 598 191 90

Växel: 08 598 191 00 e-post: kundservice@wolterskluwer.se

Postadress: Wolters Kluwer Sverige AB, Kundservice, 106 47 Stockholm

¹ BAS tecknade i augusti 2015 ett samarbetsavtal med Srf konsulterna. Samarbetet med dem innebär i korthet att de i enlighet med BAS instruktioner ska producera sakinhåll i BAS-produkterna, samt i samarbete med ett förlag mångfaldiga, marknadsföra och distribuera BAS-produkterna. BAS är dock även fortsättningsvis ägare till samtliga immateriella rättigheter och ansvarig för innehåll, inriktnings och kvalité hos BAS-produkterna.

3. Förkortningar

I denna bok används olika förkortningar med följande innehörd:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
AFA	AFA Sjukförsäkring, AFA Trygghetsförsäkring och AFA Livförsäkring
Alecta	Försäkringsbolaget Alecta, f.d. SPP (för t.ex. ITP och TGL)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Allmänt råd från BFN
BFN U	Uttalande från BFN
BR	Balansräkning
FAR	Branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare
FL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
FORA	Försäkringscentral för uppbörd av premier för arbetsmarknadsförsäkringar
IAS	International Accounting Standard utgiven av IASB
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards utgivna av IASB
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ITP	Industrins tjänstepension
LVP	Lägsta värdets princip (4 kap. 9 § ÅRL)
ML	Lagen om mervärdesskatt, momslagen (1994:200)
PIA	Produkter i arbete
RedR	Redovisningsrekommendation från FAR
RedU	Redovisningsuttalande från FAR
RR	Resultaträkning
SIE	Standard Import Export (filformat för överföring av redovisningsdata)
SKV	Skatteverket
SL	Stiftelselagen (1994:1220)
SPP	se Alecta
SPFU	Uttalande i redovisningsfrågor från Srf konsulterna
SRU	Standardiserade räkenskapsuppgifter/utdrag
TL	Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (Tryggandelagen)
ÅR	Årsredovisning
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)



4. Bokslut enligt K2 och K3 med skattekommentarer

4

Anläggningstillgångar

Allmänt om anläggningstillgångar

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

Med anläggningstillgång förstas tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehås i verksamheten. Med omsättningstillgång förstas annan tillgång. (4 kap. 1 § första stycket ÅRL)

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. (K2 p. 9.5, K3 p. 4.4 första stycket och andra stycket a))

Beslutar företaget att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras. En finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska omklassificeras till omsättningstillgång. (K2 p. 9.6, K3 p. 4.5 första och tredje stycket)

Beslutar företaget att stadigvarande brukar eller inneha en omsättningstillgång ska tillgången omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen. (K2 p. 9.7, K3 p. 4.6)

Individuell värdering

De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig. (2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL)

Kvittning

Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra. (2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL)

Anskaffningsvärde

Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång är det belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning.

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

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

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

Anläggningstillgångar

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ner under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. (4 kap. 3 § och 5 kap. 25 § första stycket ÅRL)

Enligt K2 får indirekta tillverkningskostnader räknas in i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång medan sådana kostnader enligt K3 i vissa fall måste räknas in i anskaffningsvärdet för en materiell eller immateriell anläggningstillgång. (K2 p. 10.13, K3 p. 17.6, 18.13)

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period. Avskrivningarna redovisas i resultaträkningen. (4 kap. 4 § första och tredje stycket ÅRL)

Avskrivning

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än redovisat värde (det belopp till vilket en tillgång redovisas i balansräkningen), ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

Ned-skrivning

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.

En nedskrivning ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar ska redovisas i resultaträkningen. (4 kap. 5 § ÅRL)

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger redovisat värde får skrivas upp. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission. Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. (4 kap. 6 § första och andra stycket ÅRL)

Upp-skrivning

4

En uppskrivning enligt K2 är begränsad till byggnader och mark och upp till taxeringsvärdet (K2 p. 10.40 och p. 10.42). En uppskrivning enligt K3 får göras av alla anläggningstillgångar och upp till verkligt värde. Immateriella anläggningstillgångars karaktär gör dock att det endast i undantagsfall är möjligt att skriva upp en sådan tillgång. Normalt är uppskrivning möjlig bara om den immateriella tillgången har uppkommit ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

För ÅRL:s bestämmelser om behandling av uppskrivningsbeloppet, se kontogrupp 11 *Byggnader och mark samt konto 2085 Uppskrivningsfond*.

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § om väsentlighet.

4 kap. 1 § ÅRL om gränsdragning mellan anläggnings- och omsättningstillgång

4 kap. 2–14 e §§ ÅRL om värdering av tillgångar

5 kap. 8–10 §§ ÅRL om noter om tillgångar

5 kap. 25, 27, 29–30 §§ ÅRL (större företag) om noter om tillgångar

K2

K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K2 kap. 11 om finansiella anläggningstillgångar

K2 p. 18.4 om noter om anläggningstillgångar.

K3

K3 p. 4.4–6 om gränsdragning mellan anläggnings- och omsättningstillgång

K3 kap. 9 om koncernredovisning och andelar i dotterföretag

K3 kap. 11 om finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 14 om intresseföretag

K3 kap. 15 om joint venture

K3 kap. 16 om upplysningar om förvaltningsfastigheter

K3 kap. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar utom goodwill

K3 kap. 19 om rörelseförvärv och goodwill

K3 kap. 20 om leasingavtal

K3 kap. 24 om offentliga bidrag

K3 kap. 25 om låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivningar

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

Immateriella anläggningstillgångar

Rad i balansräkning	Konton
Utvecklingsutgifter (Ej K2)	1010
Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter	1020, 1030, 1040, 1050
Hyresrätter och liknande rättigheter	1060
Goodwill	1070
Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	1080

Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten (Ej K2)

Utvecklingsutgifter

1010

Kontot används av de företag som tillämpar K3 och debiteras för egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar, dvs. inte förvärvade rättigheter eller goodwill. Kontot används inte av de företag som tillämpar K2 eftersom de reglerna inte medger aktivering av egenupparbetade immateriella tillgångar.

**Kontots
innehåll**

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

Allmänt

För regler avseende klassificering av en immateriell tillgång som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

4

Balansgilla utgifter

Utgifter för utvecklingsarbeten som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. För aktiebolag och ekonomiska föreningar är detta förenat med ett krav på att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter. (4 kap. 2 § ÅRL)

Enligt K2 får inte sådana arbeten aktiveras (K2 p. 10.4) medan företag enligt K3 kan välja att kostnadsföra eller aktivera. (K3 p. 18.7)

Anskaffningsvärde, ned- och uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Avskrivningar

Nyttjandeperioden för goodwill och en immateriell anläggningstillgång som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. (4 kap. 4 § andra stycket ÅRL)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier. Avsnittet är i vissa delar även relevant för immateriella tillgångar, se sidan 391.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

En egenupparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som tillgång trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. Utgifter som kan härföras till en sådan tillgång ska redovisas som kostnad. (K2 p. 10.4)

Förvärvade tillgångar får aktiveras i K2. Om dock ett förvärv sker av en immateriell tillgång i syfte att använda den för att upparbeta en annan immateriell tillgång får inte förvärvet aktiveras. Vid bedömningen av om ett förvärv får aktiveras eller inte ska initialt en helhetssyn tillämpas. Normalt torde det inte vara svårt för företaget att avgöra om den förvärvade tillgången kan aktiveras eller inte.

Om t.ex. ett affärssystem förvärvas som företaget anpassar till sin verksamhet räknas de tillkommande utgifterna in i den förvärvade tillgången. Om dock en idé att utveckla en applikation förvärvas och företaget sedan utvecklar idén och skapar en färdig applikation är den slutliga applikationen en ny unik tillgång. Här tillämpas helhetssynen och även utgiften för den förvärvade idén räknas in i den färdiga applikationen som ses som egenupparbetad och allt måste kostnadsföras direkt.

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt* ovan.

Är syftet med ett förvärv av en tillgång att den ska ingå som en del, i en genom eget utvecklingsarbete ny unik tillgång, ska även den förvärvade tillgången redovisas som en del av den egenupparbetade tillgången.

Vilka utvecklingsutgifter som får redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En utvecklingsutgift ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Identifierbara immateriella tillgångar behandlas i kapitel 18 i K3. (Goodwill som är en icke identifierbar immateriell tillgång behandlas i kapitel 19 i K3.)

En immateriell tillgång är en icke-monetär tillgång utan fysisk form. (K3 p. 18.2)

En immateriell anläggningstillgång är identifierbar om den

- är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överläta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller skuld, eller
- uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlätbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser. (K3 p. 18.3)

Förväntade framtida ekonomiska fördelar

Bedömningen av förväntade framtida ekonomiska fördelar ska göras med utgångspunkt i den information som är tillgänglig vid det första redovisningstillfället och utifrån rimliga och verifierbara antaganden. Bedömningen ska vara företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod, varvid stor vikt ska ges externa faktorer. (K3 p. 18.4)

Ej balansgilla utgifter

Utgifter som anskaffats genom intern upparbetning och som inte får tas upp som immateriell anläggningstillgång utan som alltid ska redovisas som kostnader är utgifter för:

- internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster,
- etablering av verksamheter inklusive utgifter för advokatavoden och utgifter för att bilda en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer,
- utbildning,
- reklam och säljfrämjande åtgärder,
- omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget, eller
- internt upparbetad goodwill. (K3 p. 18.5)

4

Val av modell

Ett företag ska välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen för utgifter som avser framtagande av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent och på samtliga internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. (K3 p. 18.7)

Kostnadsföringsmodellen

Enligt kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som kostnader när de uppkommer. (K3 p. 18.8)

Aktiveringsmodellen

Ett företag som tillämpar aktiveringsmodellen ska dela upp arbetet med att ta fram en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång i

- en forskningsfas, och
- en utvecklingsfas. (K3 p. 18.9)

Skillnad mellan forskning och utveckling

Forskning är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt. Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas. (K3 p. 18.10)

Utgifter under forskningsfasen

Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen redovisas som kostnad när de uppkommer. (K3 p. 18.11)

Kriterier för aktivering

Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter för utveckling, eller i utvecklingsfasen i ett internt projekt, redovisas som en tillgång endast när ett företag kan påvisa att samtliga försättningar är uppfyllda:

- Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas.
- Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och att använda eller sälja den.
- Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- Det är sannolikt att den immateriella anläggningstillgången kommer att generera framtidiga ekonomiska fördelar.
- Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
- Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling. (K3 p. 18.12 första stycket)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt anläggningstillgångar*.

Indirekta tillverkningskostnader

Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget ska räknas in i anskaffningsvärdet för den immateriella anläggningstillgången. (K3 p. 18.13)

Vad som inte får ingå

I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå

- försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, om inte dessa direkt kan härföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,

- identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
- utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången. (K3 p. 18.14)

Utgifter från tidigare år

Utgifter för en immateriell tillgång som kostnadsförts tidigare räkenskapsår får inte därfter ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång. (K3 p. 18.15)

Låneutgifter

Har ett företag valt att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan hämföras till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas. (K3 p. 25.4)

Har ett företag valt att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet, ska låneutgifterna räknas in från den tidpunkt då

- utgifter som ingår i tillgångens anskaffningsvärde har uppkommit,
- låneutgifter har uppkommit, och
- aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas, har påbörjats. (K3 p. 25.5)

Följande låneutgifter får inte räknas in i tillgångens anskaffningsvärdet:

- Låneutgifter som uppkommer då tillverkningen av en tillgång är avbruten under en längre tid.
- Låneutgifter som uppkommer efter det att i huvudsak alla aktiviteter är slutförda som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång innan den kan användas eller säljas. (K3 p. 25.6)

Offentliga bidrag

För offentliga bidrag för förvärv av anläggningstillgång, se *konto 1020–1060* under Allmänt.

4

Avskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21 och 23 allmänt om utvecklingsutgifter. För övriga bestämmelser, se instruktionerna till konto 1020–1060.

Nedskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21. För övriga bestämmelser, se instruktionerna till konto 1020–1060.

Återvinningsvärde

Ett företag ska, utöver de allmänna bestämmelserna om nedskrivning i K3, beräkna återvinningsvärdet per balansdagen för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen. Detta gäller även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat. (K3 p. 18.24)

Återvinningsvärdet är för en immateriell anläggningstillgång eller en kassagenererande enhet det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärden. (K3 p. 27.5)

Verkligt värde

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader är det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt häftförliga till försäljningen. (K3 p. 27.6)

Nyttjandevärde

Nyttjandevärdet är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till. (K3 p. 27.7)

Uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21 och 2085 Uppskrivningsfond.

De immateriella anläggningstillgångarnas karaktär gör att det endast i undantagsfall är möjligt att skriva upp en sådan tillgång. Normalt är uppskrivning möjlig bara om den immateriella tillgången har uppkommit ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

Tillämpas kostnadsföringsmodellen enligt punkt 18.8 får en internt upp- arbetad immateriell anläggningstillgång inte skrivas upp. (K3 p. 18.25)

Borttagande från balansräkningen

Se instruktionerna till konto 1020–1060.

Noter

Enligt ÅRL

- Se instruktionerna till konto 1020–1060.
- Upplysning ska, av större företag, lämnas om aktiverad ränta som ingår i anskaffningsvärdet för balanserade utgifter (5 kap. 25 § första stycket ÅRL)
- Upplysning ska lämnas om redovisningsprinciper för internt upp- arbetade immateriella anläggningstillgångar (5 kap. 4 § ÅRL, K3 p. 8.3)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Se instruktionerna till konto 1020–1060.

Observera

Detta konto får inte användas för företag som tillämpar K2. Utgifter för inköp av färdiga patent, licenser och liknande är dock balans- gilla, se instruktionerna till konto 1020–1060.

För företag som tillämpar K3 får kontot användas om företaget tillämpar aktiveringsmodellen och endast om alla de krav som K3 ställer för aktivering är uppfyllda. Om kontot används för arbeten som inte är färdigställda måste en nedskrivningsprövning alltid göras i samband med bokslutet.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller för företagets förvaltning får inte tas upp som en immateriell anläggningstillgång. (4 kap. 2 § tredje stycket ÅRL)

Även när K3 tillämpas är det viktigt att veta om utgifterna som aktiveras avser en egenupparbetad tillgång eller är tillkommande utgifter till en förvärvad. Detta eftersom omföring till fond för utvecklingsutgifter måste göras för nedlagda utvecklingsutgifter, se mer under konto 2089 Fond för utvecklingsutgifter.

Är syftet med ett förvärv av en tillgång att den ska ingå som en del, i en genom eget utvecklingsarbete ny unik tillgång, ska även den förvärvade tillgången redovisas som en del av den egenupparbetade tillgången.

Klassificeringen av om det är fråga om en utgift för en förvärvad eller egentillverkad tillgång görs självständigt inom skatterätten utifrån reglerna om inventarier i 18 kap. IL, se också konto 1020–1060.

Det finns inga särskilda skatteregler för beräkning av varken anskaffningsvärdet eller värdeminskningsavdrag för egentillverkade tillgångar. Utgifterna för förvärvet ska dras av som kostnad det bevattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed.

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 2–8 §§ ÅRL om värdering av anläggningstillgångar

Läs mer**K2**

K2 p. 10.4 om förbud att aktivera egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

4**K3**

K3 p. 18.5–15 om anskaffning genom intern upparbetning

K3 p. 18.24 om nedskrivningsprövning av pågående projekt

K3 p. 24.5 om offentliga bidrag för förvärv av anläggningstillgång

K3 p. 25.4 om aktivering av låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivningar

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisnings-
sed

18 kap. IL om inventarier och immateriella tillgångar

**Koncessioner, patent, licenser, varumärken
samt liknade rättigheter**
Hyresrättigheter och liknande rättigheter

1020 Koncessioner m.m.

Kontots innehåll Koncessionsrättigheter, dvs. rätt att bedriva en viss verksamhet, franchisingrätt och nyttjanderätter.

1030 Patent

Kontots innehåll Utgifter för anskaffade patenträtter.

1040 Licenser

Kontots innehåll Utgifter för licenser.

1050 Varumärken

Kontots innehåll Utgifter för anskaffade varumärken.

1060 Hyresrädder, tomträdder och liknande

Kontots innehåll Förvärv av hyresrädder till lokaler.

Allmänt Anläggnings- eller omsättningstillgång?

För regler avseende klassificering av koncessioner, patent m.fl. som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Balansgilla utgifter

Utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrädder och liknande rättigheter som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. (4 kap. 2 § första stycket ÅRL)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Utgifter hänförliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång, kan vara utgifter för

- frakt,
- tull och import,
- lagfart,
- installation, och
- konsulttjänster.

Rabatter m.m.

Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och andra liknande prisavdrag. (K2 p. 10.9 andra stycket, K3 kommentar 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL)

Offentligt stöd/Offentligt bidrag

När koncessioner, patent m.fl. finansieras helt eller delvis med offentliga stöd ska stödet minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. I K3 finns också en möjlighet att redovisa bidraget som en förutbetald intäkt. Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod. Överstiger stödet utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt. Stöd i form av skattekostnader och skatteavdrag ska inte minska anskaffningsvärdet utan minska årets skattekostnad. Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska koncessioners, patents m.fl. redovisade värde ökas med motsvarande belopp. (K2 p. 9.14–15, K3 p. 24.5)

Avskrivningar

En immateriell anläggningstillgång ska skrivas av systematiskt över sin nyttjandeperiod. (4 kap. 4 § första stycket ÅRL)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier som i vissa delar även är relevant för immateriella tillgångar, se sidan 391.

Ned- och uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2****Vilka koncessioner, patent m.fl. som ska redovisas**

Ett företag ska redovisa koncessioner, patent m.fl. som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket)

Förvärvade tillgångar får aktiveras i K2. Om dock emot ett förvärv sker av en immateriell tillgång i syfte att använda den för att upparbeta en annan immateriell tillgång får inte förvärvet aktiveras. Vid bedömningen av om ett förvärv får aktiveras eller inte ska initialt en helhetssyn tillämpas. Normalt torde det inte vara svårt för företaget att avgöra om den förvärvade tillgången kan aktiveras eller inte.

Om t.ex. ett affärssystem förvärvas som företaget anpassar till sin verksamhet räknas de tillkommande utgifterna in i den förvärvade tillgången. Om dock en idé att utveckla en applikation förvärvas och företaget sedan utvecklar idén och skapar en färdig applikation är den slutliga applikationen en ny unik tillgång. Här tillämpas helhetssynen och även utgiften för den förvärvade idén räknas in i den färdiga applikationen som ses som egenupparbetad och allt måste kostnadsföras direkt.

Anslutningsavgifter

I kommentaren anges att anslutningsavgifter till t.ex. fibernät, fjärrvärme och kommunala avloppsnät som är tillkommande utgifter ska redovisas i denna post. Anledningen till att klassificera dessa anslutningsavgifter som en immateriell tillgång är att få överensstämmelse med skattereglerna.

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Koncessioner, patent m.fl. ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången.

Risker och förmåner övergår vid köp av koncessioner, patent m.fl. som levereras genom delleveranser, om tillgångarna i en delleverans saknar funktionellt samband med tillgångar i en annan leverans och företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade tillgången, efter varje utförd delleverans.

Vid förvärv av annan tillgång övergår risker och förmåner när äganderätten övergår civilrättsligt. (K2 p. 9.3)

Anskaffningsvärde

Betalning med likvida medel

När koncessioner, patent m.fl. betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 9.8)

Endast belopp utgivna för egen räkning

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. (K2 p. 9.9)

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för koncessioner, patent m.fl. som anskaffas med försäkringsersättning finns ett antal aspekter inom redovisning och beskattring. (K2 p. 9.10) Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 412.

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för koncessioner, patent m.fl. som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattringen. (K2 p. 9.11)

En eller flera tillgångar

Delar av en enhet utgör tillsammans en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med

sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärvas för att användas som en enhet utgör en anläggningstillgång. (K2 p. 10.2)

Både immateriella och materiella delar

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. (K2 p. 10.3)

Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter för koncessioner, patent m.fl. 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. (K2 p. 10.19)

Förbättrad funktion på en hyresrätt redovisas som en förbättrings-utgift på annans fastighet, konto 1120.

Avskrivning

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden är som huvudregel den tid som företaget avser att nyttja koncessionerna, patenten m.fl. (K2 p. 10.20) Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig. (K2 p. 10.21) Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt. Tillkommande utgifter avseende koncessioner, patent m.fl. utgör inte en separat avskrivningsenhet. (K2 p. 10.22 första och tredje styckena)

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning ska påbörjas det år koncessionerna, patenten m.fl. tas 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 är tillgången avyttras. (K2 p. 10.23)

4

Avskrivning när bokfört värde är lägre än verkligt värde

Avskrivning ska göras även om koncessionernas, patentens m.fl. redovisade värde understiger dess verkliga värde. (K2 p. 10.24)

Restvärde

Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivas av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor. Avskrivning får även göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivas 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. Avskrivning med beaktande av restvärde får dock inte tillämpas om avskrivningstiden bestämts till 5 år enligt p. 10.27 i K2. (K2 p. 10.25)

Omprövning av avskrivningsplan

Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. (K2 p. 10.26)

Nyttjandeperiod fem år

För ÅRL:s bestämmelser, se Allmänt ovan.

Nyttjandeperioden för koncessioner, patent m.fl. får enligt K2 bestämmas till fem år. (K2 p. 10.27)

Nedskrivningar

Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig. (K2 p. 10.32)

Avtal om ayyttring

En anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om ayyttring finns på balansdagen och ayyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 10.33)

Nedskrivning vid nyttjandeperiod om högst fem år

Koncessioner, patent m.fl. med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs. (K2 p. 10.34)

Nedskrivning vid nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år

Koncessioner, patent m.fl. med en nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år ska skrivas ned om

- 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
- tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade. (K2 p. 10.35)

Belopp som nedskrivning ska ske till

Vid nedskrivning ska koncessioner, patent m.fl. 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 dock skriva ned koncessioner, patent m.fl. 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. (K2 p. 10.36)

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar. (K2 p. 10.38)

En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget. (K2 p. 10.39)

Uppskrivning

Företag som tillämpar K2 får inte skriva upp koncessioner, patent m.fl. (K2 p. 10.40 och p. 10.42)

**När koncessioner, patent m.fl. inte ska redovisas längre**

Koncessioner, patent m.fl. ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Har en tillgång utrangerats ska den inte heller redovisas. En leasegivare ska redovisa uthyrda tillgångar även om risker och förmåner övergått till leasetagaren. (K2 p. 9.4)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Vilka koncessioner, patent m.fl. som ska redovisas**

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Koncessioner, patent m.fl. ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Identifierbara immateriella tillgångar behandlas i kapitel 18 i K3. (Goodwill som är en icke identifierbar immateriell tillgång behandlas i kapitel 19 i K3.)

En immateriell tillgång är en icke-monetär tillgång utan fysisk form. (K3 p. 18.2)

En koncession, ett patent m.fl. är identifierbar om den

- är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överläta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller skuld, eller
- uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlätbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser. (K3 p. 18.3)

4

Förväntade framtidiga ekonomiska fördelar

Bedömningen av förväntade framtidiga ekonomiska fördelar ska göras med utgångspunkt i den information som är tillgänglig vid det första redovisningstillfället och utifrån rimliga och verifierbara antaganden. Bedömningen ska vara företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under koncessionens, patentets m.fl. återstående nyttjandeperiod, varvid stor vikt ska ges externa faktorer. (K3 p. 18.4)

Klassificering

Koncessioner, patent m.fl. anses inte vara avsedda att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat koncessionen, patentet m.fl. för handelsändamål,

- företaget avser att realisera koncessionen, patentet m.fl. inom tolv månader. (K3 p. 4.4)

Balansgilla utgifter

För definition av balansgilla utgifter enligt ÅRL, se *Allmänt* ovan.

Ej balansgilla utgifter

Utgifter som inte får tas upp som koncessioner, patent m.fl. och som alltid ska redovisas som kostnader är utgifter för

- internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster,
- etablering av verksamheter inklusive utgifter för advokatarvoden och utgifter för att bilda en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer,
- utbildning,
- reklam och säljfrämjande åtgärder,
- omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget, eller
- internt upparbetad goodwill. (K3 p. 18.5)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

För byten gäller särskilda regler, se K3 p. 18.17.

I juridisk person får anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K3 p. 18.29)

Avskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21.

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter får inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller de juridiska rättigheterna. Kan denna period förlängas, ska nyttjandeperioden innehålla förlängningsperioden eller förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att företaget kan förlänga avtalet utan betydande utgifter. Nyttjandeperioden för andra tillgångar får inte fastställas till längre tid än tio år. (K3 p. 18.18)

Fördelning över nyttjandeperioden

Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. (K3 p. 18.19)

Restvärde

Ett företag ska anta att restvärdet för en immateriell anläggningstillgång är noll. Detta gäller inte om det finns

- ett åtagande av tredje part att köpa koncessionen, patentet m.fl. vid nyttjandeperiodens slut, eller
- en aktiv marknad för tillgången och tillgångens restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt det är sannolikt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod. (K3 p. 18.20)

Omprövning av nyttjandeperioden

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 18.21)

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas. (K3 p. 18.22)

Avskrivningsmetod

Företaget ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den immateriella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar. Kan inte den förväntade förbrukningen av tillgångens framtida ekonomiska fördelar fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska företaget tillämpa en linjär avskrivningsmetod. Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 18.23)

Nedskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21.

När nedskrivning ska ske

Ett företag ska skriva ned koncessioner, patent m.fl. endast om återvinningsvärdet är lägre än tillgångens redovisade värde. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet. (K3 p. 27.2)

4

Nedskrivningsprövning varje balansdag

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att koncessionens, patentets m.fl. värde är lägre än dess redovisade värde. Finns det en sådan indikation ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde. Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. (K3 p. 27.3)

Återvinningsvärdet

Återvinningsvärdet är för en tillgång eller en kassagenererande enhet det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet. (K3 p. 27.5)

Verkligt värde

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader är det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen. (K3 p. 27.6)

Nyttjandevärde

Nyttjandevärdet är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till. (K3 p. 27.7)

Vid fastställandet av nyttjandevärdet beräknas nuvärdet genom att

- uppskatta de framtida kassaflöden som tillgången eller den kassagenererande enheten ger upphov till i den löpande verksamheten samt när den avyttras eller utrangeras, och
- diskontera de framtida kassaflödena.

In- och utbetalningar av inkomstskatter får inte ingå i nyttjandevärdet. (K3 p. 27.8)

För mer information om nedskrivningsprövning, se K3 p. 27.4 och 27.9–13.

Återföring av nedskrivning

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21.

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av återvinningsvärdet vid den senaste nedskrivningen har förändrats. (K3 p. 27.14)

För mer information om återföring av nedskrivning, se K3 p. 27.15–17.

Uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21 och konto 2085 Uppskrivningsfond.

De immateriella anläggningstillgångarnas karaktär gör att det endast i undantagsfall är möjligt att skriva upp en sådan tillgång. Normalt är uppskrivning möjlig bara om den immateriella tillgången har uppkommit ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter. (K3 kommentar till 4 kap. 8 § ÅRL)

Borttagande från balansräkningen

Ett företag ska inte längre redovisa en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen

- vid utrangering eller avyttring, eller
- när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas. (K3 p. 18.26) Punkten 23.8 innebär i huvudsak att kriterierna för att redovisa en intäkt enligt punkt 2.18 i K3 är uppfyllda samt att företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet av tillgången till köparen.

Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens redovisade värde. (K3 p. 18.27)

Enligt ÅRL

- För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen ska upplysningar lämnas. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ska posten trots det delas upp i noten. Upplysning ska lämnas om:
 - tillgångarnas anskaffningsvärde, (alla företag)
 - tillkommande och avgående tillgångar, (alla företag)
 - överföringar, (alla företag)
 - årets avskrivning enligt 4 kap. 4 § ÅRL, (alla företag)
 - årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL, (alla företag)
 - årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbelopets användning och oavsett uppskrivningsbelopp, (alla företag)
 - ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 § ÅRL, (större företag)
 - ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL, (större företag)
 - ackumulerade uppskrivningar, (större företag) och
 - korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 § ÅRL, nedskrivningar och uppskrivningar (större företag).
- Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges (alla företag).
- Till den del en tillgång skrivs av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl ska upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek. (5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL) (större företag) För detaljerade bestämmelser kring denna paragraf, se de allmänna bestämmelserna till kontogrupperna 10, 11 och 12.
- Aktiverad ränta som ingår i anskaffningsvärdet (större företag). (5 kap. 25 § första stycket ÅRL)

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

Inga upplysningar utöver lagens krav ska lämnas, men lagen förtydligas i ett par punkter. Upplysning ska lämnas om:

- Avskrivningstid per post i balansräkningen. (K2 p. 18.4)
- Uppgift om att annan avskrivning än linjär avskrivning tillämpas. (K2 p. 18.4)
- Upplysning om att restvärdet beaktas vid beräkning av avskrivning. (K2 p. 18.4)
- Uppgiften om anläggningstillgångars anskaffningsvärde ska inkludera såväl ingående som utgående anskaffningsvärde. (K2 p. 18.10)
- Uppgiften om anläggningstillgångars anskaffningsvärde ska inkludera anskaffningsvärde och offentligt stöd med bruttobelopp om offentligt stöd har minskat anskaffningsvärdet. (K2 p. 18.11)

4

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

Upplysning ska lämnas om:

- Redovisningsprinciper för immateriella anläggningstillgångar. (K3 p. 8.3)

- Princip för omräkning till redovisningsvaluta för poster som anskaffats i annan valuta. (K3 p. 8.3 A)
- Uppgiften om grunderna för avskrivning enligt ÅRL (se ÅRL ovan) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent. (K3 p. 18.28)
- Om anläggningstillgångar anskaffats med offentliga bidrag ska upplysning enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 avse tillgångarnas redovisade värde. (K3 p. 24.8)
- Storlek på offentligt bidrag (om sådant erhållits vid anskaffningen) samtliga år som företaget nyttjar tillgången (Större företag). (K3 p. 24.8 A)

Observera

Posten Koncessioner, patent m.m. innehåller köp av rättigheter till hela eller delar av ett annat företags tillgång.

K2:s möjlighet att bestämma nyttjandeperioden till fem år innebär att företaget får göra avsteg från avtalsperioden (vilket är en vanlig avskrivningstid).

K2 ger en möjlighet att skriva av årsvis medan K3 kräver att avskrivning påbörjas när tillgången kan användas (och inte när den faktiskt börjar användas).

Endast aktiebolag och ekonomiska föreningar som tillämpar K3 får skriva upp immateriella anläggningstillgångar.

Även när K3 tillämpas är det viktigt att veta om utgifterna som aktiveras avser en egenupparbetad tillgång eller är tillkommande utgifter till en förvärvad. Detta eftersom omföring till fond för utvecklingsutgifter måste göras för aktiverade egenupparbetade utvecklingsutgifter, se mer under konto 2089 Fond för utvecklingsutgifter.

Är syftet med ett förvärv av en tillgång att den ska ingå som en del, i en genom eget utvecklingsarbete ny unik tillgång, ska även den förvärvade tillgången redovisas som en del av den egenupparbetade tillgången.

Inkomstskatt

Enligt inkomstskattelagen är immateriella rättigheter koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan.

Ibland uppkommer vissa gränsdragningsfrågor, t.ex. om datorprogram är inventarium eller en särskild immateriell tillgång. Utgör datorprogrammet, exempelvis operativsystemet, en del av ett inventarium anses det ingå i inventariet. I vissa fall, exempelvis när det gäller s.k. skräddarsydda datorprogram, kan det vara svårt att avgöra om det är en förvärvad eller egentillverkad tillgång. Bedömningen, som görs självständigt inom skatterätten, får göras i varje enskilt fall. Angående standardiserade datorprogram se dock Skatteverkets [styrsignal 2007-03-20 Avdrag för datorprogram](#).

Bestämmelserna om beräkning av anskaffningsvärde och värdeminskningsavdrag för immateriella tillgångar som förvärvats från någon annan är desamma som för inventarier, se vidare konto 1210

m.fl. Värdeminskningsavdrag medges i normalfallet när förvärvaren kan nyttja den förvärvade immateriella rättigheten. För immateriella tillgångar gäller inte bestämmelserna om omedelbart avdrag.

När det verkliga värdet på inventarierna understiger det skattemässiga värdet får ytterligare avdrag göras med skillnadsbeloppet. Kontroll ska ske mot samtliga inventarier och inte bara för gruppen immateriella tillgångar.

Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet knuten till en fastighet och inte till ägaren ska skatterättsligt behandlas som inventarier.

Vad som sägs om fastighet gäller också tomträtt. Det innebär skatterättsligt att på motsvarande sätt som gäller för mark får utgiften för förvärvet inte dras av.

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 2 § ÅRL om balansgilla immateriella anläggningstillgångar

4 kap. 3 § ÅRL om anskaffningsvärde

4 kap. 4 § ÅRL om avskrivning

4 kap. 5 § ÅRL om nedskrivning

4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning

5 kap. 4 § ÅRL om upplysning om värderingsprinciper

5 kap. 8 § ÅRL om upplysningar om förändringar av anläggningstillgångar

5 kap. 25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar
(större företag)

Läs mer**4****K2**

K2 kap. 9 om tillgångar

K2 kap. 10 om värdering av immateriella anläggningstillgångar

K3

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar

K3 kap. 24 om offentliga bidrag

K3 kap. 25 om låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivningar

FAR

RedR1

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

18 kap. IL om inventarier och immateriella tillgångar

Goodwill

1070

Goodwill

Kontots innehåll

På kontot bokförs värdet av goodwill som förvärvats av företaget (affärsvärde eller s.k. inkråmssgoodwill). När företaget övertagit inkråmet i ett annat företag mot vederlag som överstiger redovisat värde på tillgångarna med avdrag för avsättningar och skulder, får skillnaden tas upp som anläggningstillgång till den del som representerar goodwill, om detta övervärde inte kan härföras till någon av de förvärvade tillgångarna (t.ex. en fastighet) eller avsättningarna/skuldrna.

Allmänt

Balansgilla utgifter

Ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill) som är av betydande värde för rörelsen under kommande år, får tas upp som immateriell anläggningstillgång. (4 kap. 2 § ÅRL)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Vid förvärv av inkråm behöver man identifiera de olika tillgångarnas värde för att kunna beräkna goodwillvärdet.

Avskrivningar

Nyttjandeperioden för goodwill ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. (4 kap. 4 § ÅRL)

Ned- och uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21. Notera särskilt att en nedskriven goodwill inte får återföras.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilken goodwill som ska redovisas

Ett företag ska redovisa goodwill som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till konto 1020–1060 i tillämpliga delar.

Anskaffningsvärde, av-, ned- och uppskrivningar

Goodwill finns inte särskilt reglerat i K2 utan här gäller de allmänna principerna i K2 om förvärvade immateriella anläggningstillgång, se instruktionerna till konto 1020–1060.

Företag som tillämpar K2 får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. (K2 p. 10.40 och p. 10.42)

När en goodwill inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till konto 1020–1060 i tillämpliga delar.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Vilken goodwill som ska redovisas**

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En goodwill ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Definition av goodwill

Goodwill är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet, dvs. köpeskillning m.m. för erhållna tillgångar och uppkomna och övertagna skulder (se vidare K3 p. 19.7 och K3 p. 19.9) för den förvärvade enheten är högre än det verkliga värdet av identifierbara tillgångar och skulder (se vidare K3 p. 19.10). (K3 p. 19.13)

4

Klassificering

Goodwill anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat goodwill för handelsändamål,
- företaget avser att realisera goodwillen inom tolv månader. (K3 p. 4.4)

Ej balansgilla utgifter

Se instruktionerna till konto 1020–1060 i tillämpliga delar.

Anskaffningsvärde, av- och uppskrivningar

K3 innehåller inte några specifika bestämmelser om inkramsgoodwill. Även här hänvisas därför till instruktionerna till konto 1020–1060. Goodwill ska enligt p. 19.14 skrivas av på samma sätt som övriga immateriella tillgångar, vilket framgår av instruktionerna till konto 1020–1060. Eftersom goodwill inte regleras av avtal eller andra juridiska rättigheter innehåller K3 p. 18.18 att goodwill inte kan

skrivas av över mer än tio år eller skrivas upp. (Se kommentar till 4 kap. 8 § ÅRL)

Nedskrivning

För allmänna bestämmelser om nedskrivning, se instruktionerna till 1020–1060.

Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska goodwill fördelas på var och en av de kassagenererande enheter som väntas bli gynnade av förvärvet. (K3 p. 27.18)

Noter

- Se instruktionerna till 1020–1060.
- Dessutom gäller att upplysning ska lämnas om tillämpad avskrivningstid och skälen för denna. (5 kap. 9 § ÅRL)

Observera

Goodwill som upparbetas inom verksamheten får inte redovisas som tillgång.

Att göra en vederhäftig förvärvsanalys vid inkårmsförvärv medför oftast en bättre fördelning av övervärden mellan framför allt materiella och immateriella anläggningstillgångar och kan förhindra alltför höga belopp på detta konto.

Inkomstskatt

Bestämmelserna om anskaffningsvärde och värdeminskningsavdrag för goodwill som förvärvats från någon annan är desamma som för inventarier och andra förvärvade immateriella tillgångar, se vidare konto 1210 m.fl. För goodwill gäller dock inte bestämmelserna om omedelbart avdrag.

Läs mer**ÅRL**

Se instruktionerna till 1020–1060.

K2

Se instruktionerna till 1020–1060.

K3

Se instruktionerna till 1020–1060.

K3 kap. 19 om rörelseförvär och goodwill

Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

Pågående projekt och förskott för immateriella anläggningstillgångar 1080

Pågående projekt och förskott som avser immateriella anläggningstillgångar.

Kontots
innehåll

För lagtext, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut
enligt K2

Eftersom K2 (p. 10.4) innehåller ett förbud mot aktivering av egenutvecklade immateriella anläggningstillgångar kan detta konto endast innehålla förskott i samband med förvärv, t.ex. depositioner och handpenning. (K2 p. 4.7)

Sådana utgifter som enligt K2 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. (K2 p. 9.3 andra stycket)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut
enligt K3

En betalning för framtida leverans av varor eller utförande av tjänster ska normalt redovisas som en tillgång i balansräkningen. (K3 p. 18.6)

4

Nedskrivningar

Beräkning av återvinningsvärde per balansomdagen

Ett företag ska, utöver de allmänna bestämmelserna om nedskrivning i K3, beräkna återvinningsvärdet per balansomdagen för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljs på balansomdagen. Detta gäller även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat. (K3 p. 18.24)

Återvinningsvärde

Återvinningsvärdet är för en tillgång eller en kassagenererande enhet det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet. (K3 p. 27.5)

Verkligt värde

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader är det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt häftförliga till försäljningen. (K3 p. 27.6)

Nyttjandevärde

Nyttjandevärdet är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till. (K3 p. 27.7)

Noter

- Se instruktionerna till *konto 1020–1060*.

Observera

De förskott som redovisas här är enbart sådana förskott som inte ska regleras med pengar utan med leverans av en hel eller delar av immateriell anläggningstillgång.

Inkomst-skatt

Skattemässigt medges värdeminskningsavdrag avseende förvärvade immateriella tillgångar i normalfallet först när förvärvaren kan utöva den förvärvade immateriella rättigheten.

Är det fråga om egentillverkade immateriella tillgångar ska utgifterna för förvärvet dras av som kostnad det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed.

Läs mer

Se instruktionerna till *konto 1020–1060*.

Materiella anläggningstillgångar

Rad i balansräkningen	Konton
Byggnader och mark	1110, 1130, 1140, 1150
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1210
Inventarier, verktyg och installationer	1220, 1230, 1240, 1250
Förbättringsutgifter på annans fastighet	1120
Övriga materiella anläggningstillgångar	1290
Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	1180, 1280

Byggnader och mark

Byggnader

1110

Anskaffningsvärde för byggnader. Detta värde utgörs i princip av anskaffningsvärdet för den egentliga byggnadsstommen och de anordningar som behövs för byggnadens allmänna funktion, sedan de delar som behandlas som byggnadsinventarier brutits ut.

**Kontots
innehåll**

I bokens fördjupningsdel finns avsnitt om fastighetsöverlåtelse, se sidan 382 och om komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 401. Det finns även ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 447.

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

Allmänt

För regler avseende klassificering av en byggnad som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

4

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Utgifter häftförliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt häftförliga till förvärvet och som enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för byggnader, kan vara utgifter för

- lagfart,
- installation, och
- konsulttjänster.

Varurabatter m.m.

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

Offentligt stöd/Offentligt bidrag

När en byggnad finansieras helt eller delvis med offentliga stöd ska stödet minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. I K3 finns också en möjlighet att redovisa bidraget som en förutbetald

intäkt. Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod. 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. Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska byggnadens redovisade värde ökas med motsvarande belopp. (K2 p. 9.14–15, K3 p. 24.5)

Byten

För byten av byggnader gäller speciella regler. (K2 p. 2.7–8, K3 p. 17.10)

Avskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21.

Ned- och uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21 samt konto 2085 Uppskrivningsfond.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka byggnader som ska redovisas

Ett företag ska redovisa byggnader som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket)

Klassificering

En eller flera tillgångar

Delar av en enhet utgör tillsammans en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärvas för att användas som en enhet utgör en anläggningstillgång. (K2 p. 10.2)

Se nedan under rubriken Avskrivning avseende uppdelning av en fastighet i samband med just avskrivningar.

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

En byggnad ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången. Vid fastighetsförvärv övergår risker och förmåner normalt vid tillträdet.

En detaljerad redogörelse för olika problemställningar vid fastighetsöverlåtelser finns i fördjupningsdelen, se sidan 382.

Anskaffningsvärde

Likvida medel

När en byggnad betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 9.8)

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

Endast belopp som ges ut för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. (K2 p. 9.9)

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en byggnad som anskaffas med försäkringsersättning finns ett antal aspekter inom redovisning och beskattningsatt beakta. (K2 p. 9.10) Se också fördjupningsdelen om ersättningsfond sidan 412.

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för en byggnad som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

Utländsk valuta

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet. (K2 10.8, del av)

Tidigare leasad byggnad

Anskaffningsvärdet för en byggnad som tidigare leasats utgörs av

- det belopp som leasetagaren betalar till leasegivaren för att lösa byggnaden, och
- de på lösendagen kvarvarande leasingavgifter som redovisats som en tillgång i balansräkningen. (K2 p. 10.12)

Anskaffningsvärdet för egentillverkad byggnad

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad byggnad ska inräknas

- inköpspriset för material,
- utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka byggnaden,
- utgifter för legoarbeten och underentreprenörer, och
- utgifter direkt hämförliga till förvärvet. Andra direkta tillverkningskostnader får läggas till anskaffningsvärdet. (K2 p. 10.13)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 447.

4

Indirekta tillverkningskostnader

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad byggnad får inräknas en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. (K2 kommentar till 10.13–10.14)

Nedmontering, bortforsling eller återställande

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för en förvärvad byggnad. (K2 p. 10.9 tredje stycket)

Utgifter som inte får räknas in

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad byggnad får inte räknas in utgifter för

- ränta,
- förkastade alternativ,
- administration,
- nedmontering, bortforsling och återställning,
- forskning, eller

49

- 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 byggnaden. (K2 p. 10.15)

Bruttoredosvisning i resultaträkningen

De av årets utgifter som är hänpörliga till egentillverkning av byggnader ska bruttoredovisas i resultaträkningen i posten Aktiverat arbete för egen räkning, se kontogrupp 38. (K2 p. 10.16)

Tillkommande utgifter

Utgifter för tillbyggnad ska tas upp som tillgång. (K2 p. 10.17)

Utgifter för ombyggnad ska tas upp som tillgång. Är det däremot utgifter för ombyggnad som företaget med stöd av det utvidgade reparationsbegreppet i IL drar av direkt vid beskattningen får dessa utgifter inte ingå i anskaffningsvärdet på byggnaden. Utgifter för reparation och underhåll ska kostnadsföras. (K2 p. 10.18)

Det kan ibland vara svårt att avgöra om en åtgärd är en reparation eller en ombyggnad. Ombyggnader är sådana åtgärder där byggnadens användningsområde väsentligt förändras, t.ex. om en verksamhetslokal byggs om till bostadshus. Även fall då konstruktion eller planlösning inte ändras kan betraktas som ombyggnationer. Så är fallet vid t.ex. ett omfattande byte av bärande delar.

Vid en reparation återställs byggnaden till det skick byggnaden befann sig i då den var ny-, till- eller ombyggd. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att återställa eller behålla byggnaden i ursprungligt skick och avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver bytas ut eller underhållas en eller flera gånger under en byggnads nyttjandeperiod. Med ursprungligt skick avses det skick byggnaden var i när den var nybyggd och inte det skick den hade när företaget anskaffade byggnaden. Med ursprungligt skick avses även det skick byggnadens olika delar hade senast något aktiverades såsom till- eller ombyggnad på respektive del.

Vissa åtgärder kan omfatta utgifter för både ombyggnad och reparation. Så är fallet t.ex. om fönster byts ut till en mer energisparande modell. Det som ska aktiveras är den del av utgiften som avser förbättringen. Den kostnad företaget hade haft om det bytt till samma fönstermodell som tidigare ska således inte aktiveras utan behandlas som reparation.

Avskrivning

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja byggnaden. Nyttjandeperioden för byggnad får bestämmas enligt Skatteverkets allmänna råd, se nedan. (K2 p. 10.20)

Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig. (K2 p. 10.21)

En eller flera tillgångar

Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt. Mark, markinventarier, markanläggning, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. (K2 p. 10.22 första och andra stycket)

Det som enligt inkomstskattelagen IL klassificeras som byggnadsinventarier eller markinventarier skrivs av enligt reglerna om maskiner och inventarier.

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning ska påbörjas det år byggnaden 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 byggnaden varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Avskrivning behöver inte göras det år byggnaden avyttras. (K2 p. 10.23)

Avskrivning när redovisat värde understiger verklig värde

Avskrivning ska göras även om byggnadens redovisade värde understiger dess verkliga värde. (K2 p. 10.24)

Restvärde

Vid bestämmande av avskrivningsunderlaget får restvärde ej tillämpas på byggnader. (K2 p. 10.25 tredje stycket)

Omprövning av avskrivningsplan

Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. (K2 p. 10.26)

Nyttjandeperiod enligt SKV:s allmänna råd

Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värderingsavdrag för byggnader. (K2 p. 10.31)

Skatteverkets avskrivningsprocent är som följer:

Byggnadstyper	Procentsats
Småhus	2
Parkeringshus	3
Varuhus	3
Hotell	3
Restaurant	3
Kiosk	5
Övriga hyreshus	2
Ekonomibyggnader	5
Övriga	4
Kraftverksbyggnader	4
Vatten	2
Industribyggnader	4
Övriga industribyggnader som endast har en begränsad användbarhet för annat ändamål, t.ex. bensinstationer, kyl- och fryshus, mejerier, slakthus, sågverk och tegelbruk	5
Specialbyggnader	3
Övriga byggnader	4

4

Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod. (K2 p. 10.41 och p. 10.43)

Nedskrivningar

Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig. (K2 p. 10.32)

Avtal om avyttring

En byggnad ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 10.33)

Nedskrivning när värdet uppenbarligen understiger redovisat värde

År 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. (K2 p. 10.37)

Återföring av nedskrivningar

En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar. (K2 p. 10.38)

En återföring av en nedskrivning får inte medföra att byggnaden får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget. (K2 p. 10.39)

Uppskrivning

Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet. Det är endast aktiebolag och ekonomiska föreningar som får skriva upp byggnad och mark. (K2 p. 10.40 och p. 10.42)

När en tillgång inte ska redovisas längre

En byggnad ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Har en byggnad utrangerats ska den inte heller redovisas. En leasegivare ska redovisa uthynda tillgångar även om risker och förmåner övergått till leasetagaren. (K2 p. 9.4)

Enligt en förenklingsregel i K2 får en realisationsvinst vid försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång redovisas på kontraktsdagen. (K2 p. 6.31 andra stycket)

Se även *Allmänt ovan*.

Bokslut enligt K3

Vilka tillgångar som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En byggnad ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

En byggnad anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader. (K3 p. 4.4)

Definition av materiell anläggningstillgång

En materiell anläggningstillgång är en fysisk tillgång som företaget innehåller för

- produktion eller distribution av varor eller tjänster,
- uthyrning till andra,
- administrativa ändamål, eller
- långsiktigt investeringsändamål. (K3 p. 17.2)

Anskaffningsvärde**Indirekta tillverkningskostnader**

Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget ska räknas in i anskaffningsvärdet för en byggnad. (K3 p. 17.6)

Nedmontering, bortforsling eller återställande

I juridisk person behöver inte beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räknas in i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång. (K3 p. 17.26)

Utländsk valuta

Köp av byggnad i utländsk valuta ska räknas om till redovisningsvalutan. Omräkningen ska göras första gången affärshändelsen bokförs och då ska avistikursen per dagen för affärshändelsen användas. Även en approximation av faktiska kurser får användas om den inte ger en för stor avvikelse från en omräkning till avistikurs. (K3 p. 30.1 kommentar)

4

Senareläggning av betalning

Vid senareläggning av betalning för byggnader finns särskilda regler (nuvärdeberäkning) (K3 p. 17.8 och 23.4 andra stycket)

Testamente eller gåva

I juridisk person får anskaffningsvärdet för en byggnad som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K3 p. 17.25)

Låneutgifter

Har ett företag valt att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan härföras till inköp, konstruktion eller produktion av en byggnad som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas. (K3 p. 25.4)

Har ett företag valt att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet, ska låneutgifterna räknas in från den tidpunkt då

- utgifter som ingår i byggnadens anskaffningsvärde har uppkommit,
- låneutgifter har uppkommit, och

- aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa byggnaden så att den kan användas eller säljas, har påbörjats. (K3 p. 25.5)

Följande låneutgifter får inte räknas in i byggnadens anskaffningsvärde:

- Låneutgifter som uppkommer då tillverkningen av en tillgång är avbruten under en längre tid.
- Låneutgifter som uppkommer efter det att i huvudsak alla aktiviteter är slutförda som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång innan den kan användas eller säljas. (K3 p. 25.6)

I juridisk person får låneutgifter redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de härför sig till även om företaget i koncernredovisningen väljer att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet. (K3 p. 25.7)

Komponenter

Skillnad i förbrukning

Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa. (K3 p. 17.4 och 17.11)

Exempel på tillgång som kan behöva delas upp i komponenter

Ett exempel på en materiell anläggningstillgång som har betydande komponenter som förbrukas väsentligt olika är en fastighet. I en fastighet med tillhörande byggnad, är mark en sådan komponent som ska särskiljas. Även byggnaden har ett flertal betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning. Slutsatsen är att en byggnad ska delas upp i olika komponenter då K3 tillämpas. Undantag från detta kan endast förekomma i mycket sällsynta undantagsfall.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om effekter av komponent-kontra enhetsavskrivning, se sidan 401.

Tillkommande utgifter

Eftersom en byggnad delas upp i betydande komponenter, ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens redovisade värde. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter. Har en byggnad, i något mycket sällsynt undantagsfall, inte delats upp i komponenter ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i byggnadens redovisade värde, om de allmänna kraven för att redovisa en tillgång (se K3 p. 2.18) är uppfyllda. (K3 p. 17.5 och p. 17.5A)

Får företaget tillkommande utgifter för att delvis byta ut en komponent ska ett partiellt byte göras. Utgifterna tas upp i anskaffningsvärdet samtidigt som ett belopp motsvarande den del av den gamla komponenten som byts ut ska tas bort. Detta kan uppstå om t.ex. företaget har tagit upp alla fönster i samma komponent men bestämmer sig för att byta alla fönster i söderläge vid en tidigare tidpunkt.

Avskrivningar

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod. (K3 p. 17.12)

Komponent- eller enhetsavskrivning

Har en tillgång delats upp på olika komponenter ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. (K3 p. 17.13)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 401.

Avskrivningsbart belopp

Avskrivningsbart belopp är en byggnadskomponents anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde. (K3 p. 17.14)

Restvärde

Restvärde är det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå. (K3 p. 17.15)

Restvärdet är ofta obetydligt och behöver då inte beaktas när det avskrivningsbara beloppet fastställs. Eftersom restvärdet är det belopp företaget förväntas erhålla vid nyttjandeperiodens slut förutsätts att företaget har för avsikt att avyttra tillgången vid nyttjandeperiodens slut. (K3 kommentar till p. 17.15)

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperiod är

- den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller
- det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag. (K3 p. 17.16)

Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 17.17)

4

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning av en byggnad ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk och upphöra när byggnaden tas bort från balansräkningen. Avskrivningen får inte upphöra för en byggnad som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte byggnaden är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion. (K3 p. 17.18–19)

Avskrivningsmetod

Företaget ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av byggnadens framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 17.20 första stycket)

Omprövning av avskrivningsmetod

Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 17.20 andra stycket)

Nedskrivningar**När nedskrivning ska ske**

Ett företag ska skriva ned en byggnad endast om återvinningsvärdet är lägre än tillgångens redovisade värde. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet. (K3 p. 27.2)

Nedskrivningsprövning varje balansdag

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att byggnadens värde är lägre än dess redovisade värde. Finns det en sådan indikation ska företaget beräkna byggnadens återvinningsvärdet. Går det inte att beräkna en enskild byggnads återvinningsvärdet ska återvinningsvärdet beräknas för hela den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. (K3 p. 27.3)

Återvinningsvärdet

Återvinningsvärdet är för en byggnad eller en kassagenererande enhet det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet. (K3 p. 27.5)

Verkligt värde

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader är det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt häftförliga till försäljningen. (K3 p. 27.6)

Nyttjandevärde

Nyttjandevärdet är nuvärdet av framtida kassaflöden som en byggnad eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till. (K3 p. 27.7)

Vid fastställandet av nyttjandevärdet beräknas nuvärdet genom att

- uppskatta de framtida kassaflöden som byggnaden eller den kassagenererande enheten ger upphov till i den löpande verksamheten samt när den avyttras eller utrangeras, och
- diskontera de framtida kassaflödena.

In- och utbetalningar av inkomstskatter får inte ingå i nyttjandevärdet. (K3 p. 27.8)

För mer information om nedskrivningsprövning, se K3 p. 27.4 och 27.9–13.

Återföring av nedskrivning

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av återvinningsvärdet vid den senaste nedskrivningen har förändrats. (K3 p. 27.14)

För mer information om återföring av nedskrivning, se K3 p. 27.15–17.

Uppskrivning

För ÅRL:s bestämmelser, se Allmänt om anläggningstillgångar sidan 21.

Borttagande från balansräkningen

Ett företag ska inte längre redovisa en byggnad eller en komponent av en materiell anläggningstillgång i balansräkningen

- vid utrangering eller avyttring, eller
- när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av byggnaden eller komponenten.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad byggnad eller komponent ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 i K3 tillämpas. (K3 p. 17.21) Punkten 23.8 i K3 innebär i huvudsak att kriterierna för att redovisa en intäkt enligt punkt 2.18 i K3 är uppfyllda samt att företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet av byggnaden till köparen.

Om tillkommande utgifter räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkterna 17.5 och 17.5A ska det redovisade värdet för de delar som byts ut tas bort från balansräkningen.

Är det praktiskt ogenomförbart att fastställa det redovisade värdet på den del som byts ut får det redovisade värdet uppskattas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet för den del som ersätter den utbytta delen. (K3 p. 17.21A)

Avyttring av byggnader

Den vinst eller förlust som uppkommer när en byggnad (eller en komponent enligt K3) tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och byggnadens redovisade värde. (K3 p. 17.22)

Enligt ÅRL

Upplysning ska lämnas om:

- För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen ska upplysningar lämnas. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL ska posten trots det delas upp i noten. Upplysning ska lämnas om
 - tillgångarnas anskaffningsvärde, (alla företag)
 - tillkommande och avgående tillgångar, (alla företag)
 - överföringar, (alla företag)
 - årets avskrivning enligt 4 kap. 4 § ÅRL, (alla företag)
 - årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL, (alla företag)
 - årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbelopets användning och oavsett uppskrivningsbelopp, (alla företag)
 - ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 § ÅRL, (större företag)
 - ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket, (större företag)
 - ackumulerade uppskrivningar (större företag), och
 - korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 § ÅRL, nedskrivningar och uppskrivningar (större företag).

Noter

4

- Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges (alla företag).
- Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl ska upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek (större företag). (5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL)
- Upplysnings ska lämnas om aktiverad ränta som ingår i anskaffningsvärdet för byggnad (större företag). (5 kap. 25 § första stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- Enligt K2 finns inga krav på noter utöver kraven i ÅRL. Innebördens i upplysningskraven har dock förtydligats i K2. Förtydligandet innebär:
 - att uppgift ska lämnas om avskrivningstid per post i balansräkningen (om förkortad balansräkning tillämpas ska upplysningen lämnas för varje enskild post) och
 - att uppgift ska lämnas om annan avskrivning än linjär tillämpas. (K2 p. 18.4)
 - att anläggningstillgångars anskaffningsvärde ska inkludera såväl ingående som utgående anskaffningsvärde. (K2 p. 18.10)
 - att om tillgångar anskaffats med offentligt stöd ska uppgift om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet ska således anges efter avdrag för stödet. (K2 p. 18.11)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Upplysnings ska lämnas om redovisningsprincip för materiella anläggningstillgångar. (K3 p. 8.3)
- Princip för omräkning till redovisningsvaluta för poster som anskaffats i annan valuta. (K3 p. 8.3A)
- Uppgiften om grunderna för avskrivning enligt ÅRL (se *noter enligt ÅRL* ovan) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent. (K3 p. 17.23)
- Om anläggningstillgångar anskaffats med offentliga bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL avse tillgångarnas redovisade värde. (K3 p. 24.8)
- Storlek på offentligt bidrag (om sådant erhållits vid anskaffningen) samtliga år som företaget nyttjar tillgången (Större företag). (K3 p. 24.8 A)
- För förvaltningfastigheter finns ytterligare krav på noter (större företag). (K3 kap. 16)

Observera

Det är vanligt att en byggnads marknadsvärde överstiger dess redovisade värde. Detta är inget skäl till att sluta skriva av byggnaden eftersom avskrivningen ska återspeglar förslitningen av byggnaden. Detta framgår av 4 kap. 4 § första stycket ÅRL samt tydligt av K2 p. 10.24, som anger att avskrivning ska fortsätta även om det verkliga värdet är högre än det redovisade värdet.

Enligt K2 gäller att för byggnad som förvärvats får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Enligt K3 ska avskrivningar av en byggnad alltid påbörjas när den kan tas i bruk.

Noten om förändringar i anläggningstillgångar samt avskrivningsmetod och nyttjandeperiod gäller alla de poster som anges i balansräkningen. Om företaget däremot upprättar en balansräkning i förkortad form, ska upplysningarna lämnas för var och en av de enskilda poster som ingår i en sammanslagen post.

Det är endast i mycket sällsynta undantagsfall som en byggnad inte ska komponentindelas om K3 tillämpas. Tillämpas K2 är det inte tillåtet att redovisa enligt komponentansatsen.

Klassificeringen

Vid inkomstbeskattningen klassificeras en fastighet antingen som privatbostadsfastighet eller som näringsfastighet. Fastigheter ägda av aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar eller andra juridiska personer är alltid näringsfastighet (vissa undantag gäller för dödsbo).

Inkomst-skatt

Anskaffningsutgift

Om en byggnad uppförs av den skattskyldige är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra den. Motsvarande gäller för tillbyggnationer och andra förbättringar. Beräkning av anskaffningsutgiften för byggnaden torde följa redovisningen. I det fall företaget exempelvis i redovisningen räknar in indirekta tillverkningskostnader eller ränta i anskaffningsutgiften ska utgiften som grund ingå i byggnadens skattemässiga anskaffningsutgift.

Om en byggnad förvärvas tillsammans med den mark som den ligger på, anses så stor del av ersättningen för fastigheten avse byggnaden som det värde för byggnaden som faststälts vid fastighetstaxeringen utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Ingår sådana industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § jordabalken i förvärvet, ska den del av ersättningen som avser dessa räknas bort före beräkningen. Läggs utgifter för pantbrev m.m. i redovisningen till anskaffningsutgiften ska utgiften som grund också ingå i byggnadens skattemässiga anskaffningsutgift.

Om det belopp som avser byggnaden även omfattar byggnadsinventarier, utgörs anskaffningsvärdet för byggnaden av beloppet minskat med ersättningen för dessa inventarier. Den av parterna avtalade fördelning godtas normalt vid beskattningen.

Om en byggnad är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart.

4

Reparation och underhåll respektive det utvidgade reparationsbegreppet

Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart, även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning. Framför allt för företag som tillämpar K3 kommer det att vara aktuellt med skattemässiga justeringar. Har en byggnad delats upp i komponenter, ska utgifter för utbyte av respektive komponent räknas in i tillgångens redovisade värde. Detta kan gälla exempelvis ett takbyte. Denna utgift utgör skatterättsligt i normalfallet en omedelbart avdragsgill kostnad.

Utgifter för sådana ändringsarbeten, ombyggnationer, på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Skattemässigt

59

medges således omedelbart avdrag även om utgiften för ombyggnationen tas upp som tillgång i räkenskaperna. En begränsning finns, åtgärderna får inte innehåra en väsentlig förändring av byggnaden. Som exempel på väsentlig förändring av en byggnad kan nämnas ombyggnation från bostadslägenheter till lokaler.

Värdeminskningssavdrag

Avdrag för värdeminskning på byggnader görs genom årliga värde- minskningssavdrag. Beskattningen är frikopplad från redovisningen. För ytterligare kommentarer om värdeminskning på byggnader, se konto 7820 Avskrivningar på byggnader och markanläggningar.

Då en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva eller bodelning inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningssavdrag m.m.

Läs mer

ÅRL

- 2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet
- 4 kap. 3 § ÅRL om anskaffningsvärde
- 4 kap. 4 § ÅRL om avskrivning
- 4 kap. 5 § ÅRL om nedskrivning
- 4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning
- 4 kap. 12 § ÅRL om redovisning till bestämd mängd och fast värde
- 5 kap. 4 § ÅRL om upplysning om värderingsprinciper
- 5 kap. 8 § ÅRL om upplysningar om förändringar av anläggningstillgångar
- 5 kap. 25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar för större företag

K2

- K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar
- K2 kap. 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K3

- K3 p. 17 om materiella anläggningstillgångar
- K3 p. 27 om nedskrivningar
- K3 kapitel 16 om noter för förvaltningsfastigheter (större företag)

IL

- 19 kap. IL om byggnader

1130

Mark

Kontots innehåll

Kontot debiteras för fastighetens markvärde, dvs. oftast anskaffningsvärdet för mark.

Tomter och obebyggda markområden 1140

Kontot debiteras för anskaffningsvärdet för tomter och markområden avsedda för bebyggelse.

**Kontots
innehåll**

För bestämmelser om klassificering av en tillgång som anläggnings- eller omsättningstillgång, anskaffningsvärde, avskrivningar, nedskrivningar och återföring av nedskrivningar samt noter se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidorna 20 och 21 samt konto 1110.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till konto 1110.

Avskrivning

Mark får inte skrivas av. (K2 p. 10.29)

Uppskrivning

Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet. Det är endast aktiebolag och ekonomiska föreningar som får skriva upp byggnad och mark. (K2 p. 10.40 och p. 10.42)

När en tillgång inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till konto 1110.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Vilken mark och tomter som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehållar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

4

Mark och tomter ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för mark, tomter eller obebyggda markområden.

- Se instruktionerna till konto 1110.

Noter

Mark får inte skrivas av. Anskaffningsutgiften dras av inom ramen för kapitalvinstberäkningen när marken säljs.

**Inkomst-
skatt**

Se instruktionerna till konto 1110.

Läs mer

1150 Markanläggningar

Kontots innehåll

Med markanläggningar menas av företaget på marken uppförda anordningar av permanent natur samt vissa slag av markarbeten. Som markanläggning räknas enligt IL t.ex. markarbeten genom vilka marken görs plan eller fast, rivning av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten, vägar, kanaler m.m.

Allmänt

För bestämmelser om klassificering av en markanläggning som anläggnings- eller omsättningstillgång, anskaffningsvärde, avskrivningar, nedskrivningar och återföring av nedskrivningar samt tillläggssuplysnings, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidorna 20 och 21 samt konto 1110.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 447.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till konto 1110.

Avskrivning

Som alternativ till en korrekt bedömning av nyttjandeperioden för markanläggningar får nyttjandeperioden bestämmas till

- 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
- 20 år för övriga markanläggningar. (K2 p. 10.30)

Ingen uppskrivning

Företag som tillämpar K2 får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark. Det är endast aktiebolag och ekonomiska föreningar som får skriva upp byggnad och mark. (K2 10.40 och p. 10.42)

När en markanläggning inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till konto 1110.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka markanläggningar som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En markanläggning ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

En markanläggning anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader. (K3 p. 4.4)

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för markanläggningar.

-
- Se instruktionerna till *konto 1110*.

Noter**Klassificering**

Med markanläggningar avses anordningar eller anläggningar som inte är byggnader eller inventarier, t.ex. vägar, parkeringsplatser och planteringar. Som markanläggning räknas också sådana arbeten som behövs för att marken ska göras plan eller fast.

Den del av en markanläggning som är avsedd att tillsammans med inventarier användas i den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten utgör ett markinventarium. För dessa gäller reglerna om inventarier, se vidare konto 1220.

Anskaffningsutgift

Avdrag ska göras bara för utgifter för markanläggningar som anskaffas under tid då den skattskyldige är ägare till fastigheten. Förvärvas en markanläggning tillsammans med marken kommer hela anskaffningsutgiften att härföras till marken.

Anskaffningsvärdet för en markanläggning är den skattskyldiges utgifter för att anskaffa eller förbättra anläggningen. Beräkning av anskaffningsutgiften för markanläggningar torde följa redovisningen. I det fall företaget exempelvis i redovisningen räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsutgiften ska utgiften som grund ingå i markanläggningens skattemässiga anskaffningsutgift.

Om en markanläggning är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart.

4

Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av en markanläggning får dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning.

Värdeminskningsavdrag

Avdrag ska göras bara för utgifter för markanläggningar som anskaffas under tid då den skattskyldige är ägare till fastigheten. Avdrag för värdeminskning på markanläggningar görs genom årliga värdeminskningsavdrag. Beskatningen är frikopplad från redovisningen. För ytterligare kommentarer om värdeminskning på markanläggning, se konto 7820 Avskrivningar på byggnader och markanläggningar.

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens

63

skattemässiga situation när det gäller värdeminskningsavdrag. Mot-svarande gäller vid fusion, fission och vissa andra omstruktureringar.

Läs mer Se instruktionerna till konto 1110.

Maskiner och andra tekniska anläggningar Inventarier, verktyg och installationer

1210 Maskiner och andra tekniska anläggningar

Kontots innehåll Maskiner, större specialverktyg och andra tekniska anläggningar som används för tillverkning samt vissa byggnadsinventarier.

1220 Inventarier och verktyg

Kontots innehåll Inventarier och verktyg som är avsedda att användas på hjälppavdelningar och inom administrationen. Kontot debiteras även för vissa byggnadsinventarier.

1230 Installationer

Kontots innehåll Installationer som gjorts i företagets lokaler och som har ett värde för företaget.

1240 Bilar och andra transportmedel

Kontots innehåll Motordrivna fordon t.ex. bilar. Andra fordon redovisas på konto 1220.

1250 Datorer

Kontots innehåll Inköp av s.k. hårdvara.

1290 Övriga materiella anläggningstillgångar

Kontots innehåll Övriga maskiner och inventarier för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

I bokens fördjupningsdel finns avsnitt om avskrivningar och värde-minskningsavdrag för maskiner och inventarier, se sidan 391 samt om komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 401. Det finns även ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 447.

Anläggnings- eller omsättningstillgång?**Allmänt**

För regler avseende klassificering av maskiner, inventarier m.fl. som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Utgifter direkt hänförliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och som enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell och materiell anläggningstillgång, kan vara utgifter för

- frakt,
- tull och import,
- lagfart,
- installation, och
- konsulttjänster.

Varurabatter m.m.

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

Offentligt stöd/Offentligt bidrag

När maskiner, inventarier m.fl. finansieras helt eller delvis med offentliga stöd ska stödet minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. I K3 finns också en möjlighet att redovisa bidraget som en förutbetalad intäkt. Ett bidrag som redovisas som en förutbetalad intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod. 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. Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp. (K2 p. 9.14–15, K3 p. 24.5)

4

Byten

För byten av maskiner, inventarier m.fl. gäller speciella regler. (K2 p. 2.7–8, K3 p. 17.10)

Inventarier av mindre värde och korttidsinventarier

Maskiner, inventarier m.fl. får redovisas som kostnad, om anskaffningsvärdet (beräknat enligt p. 10.9, 10.12 och 10.13 i K2) för anläggningstillgången understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för moms som inte ska dras av eller återbetalas enligt ML. Denna regel gäller även enligt K3 i juridisk person. En materiell anläggningstillgång får dessutom redovisas som kostnad, om den kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år. (K2 p. 10.5–6, K3 p. 17.24)

Avskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21.

Ned- och uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21 samt konto 2085 Uppskrivningsfond.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka maskiner, inventarier m.fl. som ska redovisas

Ett företag ska redovisa maskiner, inventarier m.fl. som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket)

Klassificering**En eller flera tillgångar**

Delar av en enhet utgör tillsammans en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska kunna fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Även delar som har ett naturligt inbördes samband och förvärvas för att användas som en enhet utgör en anläggningstillgång. (K2 p. 10.2)

Både immateriell och materiell tillgång

Maskiner, inventarier m.fl. 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. (K2 p. 10.3)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Maskiner, inventarier m.fl. ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången. Risker och förmåner övergår enligt följande:

Om så övergår väsentliga risker och förmåner ...
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

(K2 p. 9.3)

Anskaffningsvärde

Likvida medel

När maskiner, inventarier m.fl. betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 9.3)

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

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. (K2 p. 9.9)

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för maskiner, inventarier m.fl. som anskaffas med försäkringsersättning finns ett antal aspekter inom redovisning och beskattning att beakta. (K2 p. 9.10) Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 412.

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för maskiner, inventarier m.fl. som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

Utländsk valuta

Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet. (K2 p. 9.8)

Tidigare leasade tillgångar

Anskaffningsvärdet för maskiner, inventarier m.fl. 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. (K2 p. 10.12) Observera att det finns särregler för moms på leasingbilar.

Egentillverkade maskiner, inventarier m.fl.

I anskaffningsvärdet för egentillverkade maskiner, inventarier m.fl. ska inräknas

- inköpspriset för material,
- utgifter för lön till och arbetsgivaravgifter för anställda och utgifter för inhryd personal som arbetar med att tillverka tillgången,
- utgifter för legoarbeten och underentreprenörer, och
- utgifter direkt hänförliga till förvärvet. (K2 p. 10.13)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 447.

Indirekta tillverkningskostnader

I anskaffningsvärdet för egentillverkade maskiner, inventarier m.fl. får inräknas en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. (K2 kommentar till p. 10.14)

Beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska inte räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade maskin, inventarier m.fl. (K2 p. 10.9)

Vad som inte får räknas in i anskaffningsvärdet

I anskaffningsvärdet för egentillverkade maskiner, inventarier m.fl. får inte räknas in utgifter för

- 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. (K2 p. 10.15)

Bruttoredovisning i resultaträkningen

De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av maskiner och inventarier ska bruttoredovisas i resultaträkningen i posten Aktiverat arbete för egen räkning, se kontogrupp 38. (K2 p. 10.16 och p. 4.3) I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 447.

Tillkommande utgifter

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. (K2 p. 10.19)

Bestämd mängd och fast värde

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. (4 kap. 12 § ÅRL)

Värdet av en delpost i posten Materiella anläggningstillgångar, som 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. (K2 p. 10.8)

Avskrivning**Fördjupning**

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier, se sidan 391.

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja maskiner, inventarier m.fl. (K2 p. 10.20 första meningen)

Enskild eller gemensam avskrivning

Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig. (K2 p. 10.21)

Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt. (K2 p. 10.22)

När avskrivning ska ske

Avskrivning ska påbörjas det år maskiner, inventarier m.fl. tas 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 maskiner, inventarier m.fl. avyttras. (K2 p. 10.23)

Avskrivning när redovisat värde understiger verklig värde

Avskrivning ska göras även om maskiners, inventariers m.fl. redovisade värde understiger dess verkliga värde. (K2 p. 10.24)

Restvärde

Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivas av till dess maskiners, inventariers m.fl. redovisade värde motsvarar restvärdet. Denna metod ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Det fastställda restvärdet ska motsvara vad företaget förväntas få för maskiner, inventarier m.fl. efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå. (K2 p. 10.25)

Restvärde noll

Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivas av till dess maskiners, inventariers m.fl. redovisade värde är noll kronor, dvs. företaget kan bortse från restvärde. (K2 p. 10.25)

Omprövning av avskrivningsplan

Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig. (K2 p. 10.26)

Avskrivning på fem år

Nyttjandeperioden för maskiner och inventarier får schablonmässigt bestämmas till fem år. (K2 p. 10.27)

Nedskrivningar

Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig. I denna kontogrupp innebär detta i princip alltid tillgång för tillgång. (K2 p. 10.32)

Avtal om avyttring

Maskiner, inventarier m.fl. ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 10.33)

Nedskrivning vid nyttjandeperiod högst fem år

Maskiner och inventarier med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs. (K2 p. 10.34)

Nedskrivning vid nyttjandeperiod mer än fem år

Maskiner och inventarier med en nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år ska skrivas ned om

- 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
- tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade. (K2 p. 10.35)

Belopp till vilket nedskrivning ska ske

Vid nedskrivning ska maskiner, inventarier m.fl. 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. (K2 p. 10.36)

Återföring av nedskrivningar

En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar. (K2 p. 10.38)

En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget. (K2 p. 10.39)

Uppskrivning

Företag som tillämpar K2 får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till det. Det är endast aktiebolag och ekonomiska föreningar som får skriva upp byggnad och mark. (K2 p. 10.40 och p. 10.42)

När en tillgång inte ska redovisas längre

Maskiner, inventarier m.fl. ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. En leasegivare ska redovisa uthyrda maskiner, inventarier m.fl. även om risker och förmåner övergått till leasetagaren. Har en tillgång utrangerats ska den inte heller redovisas. (K2 p. 9.4)

En utrangering av maskiner, inventarier m.fl. ska redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser reparera eller sälja tillgången. (K2 p. 7.14)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Vilka maskiner, inventarier m.fl. som ska redovisas**

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

Maskiner, inventarier m.fl. anses inte vara avsedda att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader. (K3 p. 4.4)

En materiell anläggningstillgång är en fysisk tillgång som företaget innehåller för

- produktion eller distribution av varor eller tjänster,
- uthyrning till andra,
- administrativa ändamål, eller
- långsiktiga investeringsändamål. (K3 p. 17.2)

Ett företag ska redovisa en reservdel eller serviceutrustning som materiell anläggningstillgång om företaget avser att använda reservdelen eller serviceutrustningen under flera räkenskapsår, eller reservdelen eller serviceutrustningen endast kan användas tillsammans med en materiell anläggningstillgång. (K3 p. 17.3)

4

Anskaffningsvärde**Indirekta tillverkningskostnader**

Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget ska räknas in i anskaffningsvärdet för maskiner, inventarier m.fl. (K3 p. 17.6)

Nedmontering, bortforsling eller återställande

I juridisk person behöver inte beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räknas in i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång. (K3 p. 17.26)

Utländsk valuta

Köp av maskiner, inventarier m.fl. i utländsk valuta ska räknas om till redovisningsvalutan. Omräkningen ska göras första gången affärshändelsen bokförs och då ska avistakursen per dagen för affärshändelsen användas. Även en approximation av faktiska kurser får användas om den inte ger en för stor avvikelse från en omräkning till avistakurs. (K3 p. 30.1 kommentar)

Senareläggning av betalning

Vid senareläggning av betalning för maskiner och inventarier finns särskilda regler (nuvärdeberäkning). (K3 p. 17.8 och 23.4 andra stycket)

Testamente eller gåva

I juridisk person får anskaffningsvärdet för maskiner, inventarier m.fl. som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K3 p. 17.25)

Låneutgifter

Har ett företag valt att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan härföras till inköp, konstruktion eller produktion av maskiner, inventarier m.fl. som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas. (K3 p. 25.4)

I juridisk person får låneutgifter redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till även om företaget i koncernredovisningen väljer att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet. (K3 p. 25.7)

Har ett företag valt att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet, ska låneutgifterna räknas in från den tidpunkt då

- utgifter som ingår i tillgångens anskaffningsvärdet har uppkommit,
- låneutgifter har uppkommit, och
- aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas, har påbörjats. (K3 p. 25.5)

Följande låneutgifter får inte räknas in i tillgångens anskaffningsvärdet:

- Låneutgifter som uppkommer då tillverkningen av en tillgång är avbruten under en längre tid.
- Låneutgifter som uppkommer efter det att i huvudsak alla aktiviteter är slutförda som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång innan den kan användas eller säljas. (K3 p. 25.6)

Komponenter

Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgångens anskaffningsvärdet delas upp på dessa. (K3 p. 17.4, 17.11)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 401.

Tillkommande utgifter

Har en tillgång delats upp i komponenter enligt definitionen av en komponent, ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens redovisade värde. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter. Har en tillgång inte delats upp i komponenter ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens redovisade värde, om de allmänna kraven enligt K3 för att redovisa en tillgång är uppfyllda. (K3 p. 17.5 och p. 17.5A)

Som framgår ovan kan det inträffa att tillkommande utgifter avseende en tillgång som inledningsvis inte delats upp i komponenter ändå ska tas upp som tillgång. På det sättet kan tillgången bli komponentindelad efter hand. Då ska företaget göra en beräkning av vad eventuellt utbytt del har för bokfört värde och boka bort det.

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Avskrivningar

Avskrivning är en systematisk periodisering av maskiner, inventarier m.fl. avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod. (K3 p. 17.12)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier, se sidan 391 samt om komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 401.

Komponenter

Har maskiner, inventarier m.fl. delats upp på olika komponenter ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. I annat fall ska maskiner, inventarier m.fl. skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden. (K3 p. 17.13)

4

Avskrivningsbart belopp

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde. (K3 p. 17.14)

Restvärde

Restvärde är det belopp ett företag förväntas erhålla för maskiner, inventarier m.fl. efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå. (K3 p. 17.15)

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperiod är

- den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller
- det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag. (K3 p. 17.16)

Omprövning av nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för maskiner, inventarier m.fl. ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 17.17)

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning av maskiner, inventarier m.fl. ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk och upphöra när maskinen eller inventarien tas bort från balansräkningen. Avskrivningen får inte upphöra för maskiner eller inventarier som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte maskinen eller inventarien är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion. (K3 p. 17.18–19)

Val av avskrivningsmetod

Företaget ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av maskiners, inventariers m.fl. framtida ekonomiska fördelar. Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 17.20)

Nedskrivningar**Nedskrivningsprövning varje balansdag**

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att maskiners, inventariers m.fl. värde är lägre än dess redovisade värde. Finns det en sådan indikation ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde. Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. (K3 p. 27.3)

När nedskrivning ska ske

Ett företag ska skriva ned en tillgång endast om återvinningsvärdet är lägre än tillgångens redovisade värde. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet. (K3 p. 27.2)

Återvinningsvärde

Återvinningsvärdet är för en tillgång eller en kassagenererande enhet det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet. (K3 p. 27.5)

Verkligt värde

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader är det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt häftförliga till försäljningen. (K3 p. 27.6)

Nyttjandevärde

Nyttjandevärdet är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till. (K3 p. 27.7)

Vid fastställandet av nyttjandevärdet beräknas nuvärdet genom att

- uppskatta de framtida kassaflöden som tillgången eller den kassa-genererande enheten ger upphov till i den löpande verksamheten samt när den avyttras eller utrangeras, och
- diskontera de framtida kassaflödena.

In- och utbetalningar av inkomstskatter får inte ingå i nyttjandevärde. (K3 p. 27.8)

För mer information om nedskrivningsprövning, se K3 p. 27.4 och 27.9–13.

Återföring av nedskrivning

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av återvinningsvärdet vid den senaste nedskrivningen har förändrats. (K3 p. 27.14)

För mer information om återföring av nedskrivning, se K3 p. 27.15–17.

Borttagande från balansräkningen

Ett företag ska inte längre redovisa maskiner, inventarier m.fl. eller en komponent av en materiell anläggningstillgång i balansräkningen

- vid utrangering eller avyttring, eller
- när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången eller komponenten.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång eller komponent ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas. Punkt 23.8 innebär framförallt att väsentliga risker och förmåner har överförts. (K3 p. 17.21)

Om tillkommande utgifter räknas in i anskaffningsvärdet enligt punktarna 17.5 och 17.5A ska det redovisade värdet för de delar som byts ut tas bort från balansräkningen.

Är det praktiskt ogenomförbart att fastställa det redovisade värdet på den del som byts ut får det redovisade värdet uppskattas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet för den del som ersätter den utbytta delen. (K3 p. 17.21A)

Den vinst eller förlust som uppkommer när en tillgång (eller en komponent enligt K3) tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och maskinerna och inventariernas redovisade värde. (K3 p. 17.22)

4

Enligt ÅRL

- För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen ska upplysningar lämnas. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL ska posten trots det delas upp i noten. Upplysning ska lämnas om
 - tillgångarnas anskaffningsvärde, (alla företag)
 - tillkommande och avgående tillgångar, (alla företag)
 - överföringar, (alla företag)

Noter

- årets avskrivning enligt 4 kap. 4 § ÅRL, (alla företag)
- årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL, (alla företag)
- årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavsett uppskrivningsbelopp, (alla företag)
- ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 § ÅRL, (större företag)
- ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL, (större företag)
- ackumulerade uppskrivningar, (större företag) och
- korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 § ÅRL, nedskrivningar och uppskrivningar (större företag).
- Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges (alla företag).
- Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl ska upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek (större företag). (5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL) För detaljerade bestämmelser kring denna paragraf, se de allmänna bestämmelserna till kontogrupperna 10, 11 och 12.
- Upplysningskrafterna ska lämnas om aktiverad ränta som ingår i anskaffningsvärdet för materiell anläggningstillgång (större företag). (5 kap. 25 § första stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

Enligt K2 finns inga krav på noter utöver lag. Innebördens i kraven har dock förtysligats. Förtysligandena innebär att:

- Upplysningskrafterna ska lämnas om avskrivningstid per post i balansräkningen. Om företaget upprättar en balansräkning i förkortad form, ska upplysningarna lämnas för var och en av de enskilda poster som ingår i en sammanslagen post. (K2 p. 18.4)
- Upplysningskrafterna ska lämnas om att annan avskrivning än linjär avskrivning tillämpas. (K2 p. 18.4)
- Upplysningskrafterna ska lämnas om att restvärdet beaktas vid beräkning av avskrivning. (K2 p. 18.4)
- Uppgiften om anläggningstillgångars anskaffningsvärde ska inkludera såväl ingående som utgående anskaffningsvärde. Om företaget upprättar en balansräkning i förkortad form, ska upplysningarna lämnas för var och en av de enskilda poster som ingår i en sammanslagen post. (K2 p. 18.10)
- Har tillgångar anskaffats med offentligt stöd ska uppgift om anskaffningsvärde avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet ska således anges efter avdrag för stödet. (K2 p. 18.11)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Upplysningskrafterna ska lämnas om redovisningsprinciper för materiella anläggningstillgångar. (K3 p. 8.3)
- Princip för omräkning till redovisningsvaluta för poster som anskaffats i annan valuta. (K3 p. 8.3A)

- Uppgiften om grunderna för avskrivning enligt ÅRL (se ÅRL ovan) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent. (K3 p. 17.23)
- Om anläggningstillgångar anskaffats med offentliga bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § ÅRL första stycket avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (K3 p. 24.8)
- Upplysning ska lämnas om storlek på offentligt bidrag (om sådant erhållits vid anskaffningen) samtliga år som företaget nyttjar tillgången (Större företag). (K3 p. 24.8A)

Företag som tillämpar K3 får slå ihop posterna i balansräkningen och redovisa en post som oftast benämns Maskiner och inventarier. Detta är inte tillåtet enligt K2 utan om det finns belopp på kontot så ska maskiner respektive inventarier redovisas på egna rader. Det är dock tillåtet att anpassa benämningen på posten.

När en tillgångs avskrivningsbara belopp beräknas får företag som tillämpar K2, och måste företag som tillämpar K3, ta hänsyn till ett beräknat restvärde. Detta ska dock enbart göras för tillgångar som ska avyttras vid slutet av nyttjandeperioden, exempelvis lastbilar och bussar som lämnas som inbytesbil vid förvärv av nytt fordon.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 447. Där finns också avsnitt om effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning (sidan 401) och avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier (sidan 391).

Observera

Klassificering

Bestämmelserna om inventarier gäller för dels inventarier och andra maskiner som är avsedda för stadigvarande bruk, dels byggnads- och markinventarier. Den skattemässiga avgränsningen mellan inventarier och lager är i praktiken densamma som i redovisningen. Se konto 1020 angående gränsdragningen mellan materiella och immateriella tillgångar.

Djur i jordbruk ska skatterättsligt alltid klassificeras som lagertillgångar.

Inkomst-skatt

4

Anskaffningsutgift

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvävas genom köp, byte eller på liknande sätt. Beräkning av anskaffningsvärdet torde följa redovisningen.

Anskaffningsvärdet för egentillverkade inventarier är utgiften för tillverkningen. Även i detta fall torde beräkning av anskaffningsvärdet följa redovisningen. Det innebär att i det fall företaget exempelvis i redovisningen räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsutgiften ska utgiften som grund ingå i inventariets skattemässiga anskaffningsutgift.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 447.

Förväras en tillgång genom testamente anses det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren som anskaffningsvärde, om inte särskilda skäl talar emot det. Motsvarande gäller normalt även när tillgången förväras genom gåva.

Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart. Det råder osäkerhet om det är ett krav för omedelbart avdrag att motsvarande avdrag görs i räkenskaperna.

Omedelbart avdrag

För inventarier som är av mindre värde får hela utgiften dras av omedelbart. Med mindre värde avses ett halvt prisbasbelopp. Detta gäller alla företag oberoende av företagsform och storlek. Finns det ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. I förarbetena anges som exempel på detta antingen att det är fråga om delleveranser av inventarier som anses höra till en och samma större anskaffning eller att företaget samtidigt byter ut alla sina datorer genom att samtidigt anskaffa en större mängd sådana tillgångar.

Även för inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får utgiften dras av omedelbart. Notera att det på motsvarande sätt som i K3 är tillgångens ekonomiska livslängd som styr och inte som i K2-reglerna dess nyttjandeperiod. Även utgifter för begagnade tillgångar med en ekonomisk livslängd på högst tre år omfattas av regleringen.

Skatteverket anser att vid tillämpning av bestämmelserna om såväl inventarier av mindre värde som inventarier med kort ekonomisk livslängd måste motsvarande avdrag göras i räkenskaperna. Detta gäller oberoende av om företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdemetoden. Dessutom riskerar företaget att mista rätten till räkenskapsenlig avskrivning.

Värdeminskningsavdrag

Värdeminskningsavdrag får göras enligt räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning. I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier, se sidan 391.

Räkenskapsenlig avskrivning

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas bara om den skatteskyldige haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet. Normalt uppstår överensstämmelsen genom att skillnadsbeloppet redovisas som bokslutsdisposition i resultaträkningen och de ackumulerade värdena som obeskattad reserv i balansräkningen.

För räkenskapsenlig avskrivning finns det två metoder – huvudregeln och kompletteringsregeln.

Enligt **huvudregeln** beräknas inventariernas lägsta skattemässiga värde till 70 procent av ett avskrivningsunderlag, beräknat enligt följande.

1) Inventariernas skattemässiga värde vid föregående beskattningsårs utgång +

Tillkommer

2) Under beskattningsåret anskaffade inventarier som vid årets slut fortfarande tillhör verksamheten +

Avgår

3) Ersättning för inventarier som avyttrats under beskattningsåret, såvida dessa har anskaffats före beskattningsårets ingång, och erhållen försäkringsersättning -

4) Lanspråktagen ersättningsfond -

Avskrivningsunderlag =

Lägsta tillåtna utgående inventarievärdet enligt huvudregeln, 70 % av avskrivningsunderlaget =

Om beskattningsåret inte är 12 månader ska procentsatsen justeras. Är t.ex. beskattningsåret 18 månader är lägsta värde $55\% (100 - [30 \times 18/12])$ av avskrivningsunderlaget. När under året en tillgång förvärvats påverkar däremot inte vilken procentsats som ska användas.

Inventariernas lägsta skattemässiga värde enligt **kompletteringsregeln** beräknas enligt följande.

80 % av årets anskaffningsutgifter +

60 % av föregående års anskaffningsutgifter +

40 % av anskaffningsutgifterna andra året före verksamhetsåret +

20 % av anskaffningsutgifterna tredje året före verksamhetsåret +

Lägsta utgående skattemässiga värde =

Har företaget under denna period haft ett beskattningsår som inte är 12 månader ska procentsatserna justeras. När under året en tillgång förvärvats påverkar däremot inte vilken procentsats som ska användas.

Restvärdemetoden

Restvärdemetoden fungerar i princip på motsvarande sätt som räkenskapsenlig avskrivning enligt huvudregeln med den skillnaden att avdrag medges med högst 25 procent per år. Vidare finns inget krav på att avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.

4

Läs mer**ÅRL**

- 2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet
 4 kap. 3 § ÅRL om anskaffningsvärde
 4 kap. 4 § ÅRL om avskrivning
 4 kap. 5 § ÅRL om nedskrivning
 4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning
 4 kap. 12 § ÅRL om redovisning till bestämd mängd och fast värde
 5 kap. 4 § ÅRL om upplysning om värderingsprinciper
 5 kap. 8 § ÅRL om upplysningar om förändringar av anläggningstillgångar
 5 kap. 25 § ÅRL om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar (större företag)

K2

- K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar
 K2 kap. 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K3

- K3 p. 17 om materiella anläggningstillgångar
 K3 p. 27 om nedskrivningar

SrfU

SrfU_4 om avskrivning på maskiner inventarier och immateriella anläggningstillgångar – femårsregeln enligt K2

SrfU_6 Omprövning av avskrivningsplan

SrfU_7 En eller flera anläggningstillgångar i K2

IL

- 18 kap. IL om inventarier

1260**Leasade tillgångar****Kontots
innehåll**

Finansiella leasingavtal som tas upp som tillgång i den mån dessa tillgångar inte redovisas efter tillgångsslag (maskiner, inventarier etc.).

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket) Detta konto kan således inte användas för företag som tillämpar K2. Enligt K2 ska alla leasingavtal redovisas som operativa leasingavtal. (K2 p. 7.10)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Vilka tillgångar som ska redovisas**

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Leasade tillgångar ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

En tillgång anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansomdagen. (K3 p. 4.4).

Definition av ett finansiellt leasingavtal

Ett finansiellt leasingavtal är ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska riskerna och fördelarna som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. (K3 p. 20.3 andra stycket)

En leasetagare får, vid det första redovisningstillfället, redovisa rättigheter och skyldigheter enligt ett finansiellt leasingavtal som tillgång och skuld i balansräkningen. Tillgången och skulden ska redovisas till det lägsta av tillgångens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna, fastställda vid leasingavtalets ingående. Utgifter som direkt kan härföras till ingående och upplägg av leasingavtalet ska läggas till det belopp som redovisas som en tillgång. (K3 p. 20.5)

4

Redovisning

För mer beskrivning av redovisning av leasingavtal enligt K3, se p. 20.6–12.

I juridisk person får alla leasingavtal redovisas som operationella leasingavtal. (K3 p. 20.29)

Av-, ned- och uppskrivningar

Se instruktionerna till konto 1210 m.fl.

Enligt ÅRL

- Se instruktionerna till konto 1210 m.fl.

Noter

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- Se instruktionerna till konto 1210 m.fl.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Se instruktionerna till konto 1210 m.fl.
- En leasetagare ska ge en allmän beskrivning av ingångna väsentliga leasingavtal (större företag). (K3 p. 20.12 b)
- Upplysning ska lämnas om värderingsprincip för leasing. (K3 p. 8.3)
- En leastagare ska upplysa om redovisat värde i balansräkningen för varje tillgångspost (större företag). (K3 p. 20.12 a)

Observera Enligt K3 ska leasade tillgångar som aktiverats skrivas av på samma sätt som ägda tillgångar.

Enligt K3 får i juridisk person alla finansiella leasingavtal redovisats som operationella leasingavtal. I ett sådant fall lämnas även noter i enlighet med vad som gäller för operationella leasingavtal.

Inkomstskatt Det finns inga särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen som behandlar leasade tillgångar. Den som civilrättsligt är ägare av tillgången medges värdeminskningsavdrag enligt reglerna om räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdemetoden.

Det innebär att finansiell leasing inte ger rätt till skattemässigt värdeminskningsavdrag. Leasetagaren ska i stället dra av leasingavgiften som kostnad det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed.

Läs mer**ÅRL**

Se instruktionerna till konto 1210 m.fl.

K2

Se instruktionerna till konto 1210 m.fl.

K3

Se instruktionerna till konto 1210 m.fl.

K3 p. 20.3–4 om klassificering av leasingavtal

K3 p. 20.5–12 om leasetagares redovisning av finansiella leasingavtal

K3 p. 20.29 om redovisning av finansiella leasingavtal i juridisk person

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Förbättringsutgifter på annans fastighet 1120

Utgifter som nyttjandehavaren haft för ny-, till- eller ombyggnad på annans fastighet när fastighetsägaren omedelbart blir ägare till det som utförts/anskaffats och då detta avser byggnader.

**Kontots
innehåll**

För bestämmelser om klassificering av förbättringsutgifter på annans fastighet som anläggnings- eller omsättningstillgång, anskaffningsvärde, avskrivningar, nedskrivningar och återföring av nedskrivningar samt noter, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20 och konto 1110.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Ett företag ska redovisa en förbättringsutgift på annans fastighet som tillgång, trots att företaget inte äger förbättringen. (K2 p. 9.2)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till konto 1110.

Redovisning av förbättringsutgifter på annans fastighet

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. Om utgifterna räknas som markinventarier eller byggnadsinventarier enligt IL ska de istället redovisas som maskiner och andra tekniska anläggningar. (K2 p. 10.7)

4

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till

- 10 år för täckdiken, samt
- 20 år för annan förbättring. (K2 p. 10.28)

När förbättringsutgifter på annans fastighet inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till konto 1110.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Vilka förbättringsutgifter på annans fastighet som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehållar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

83

Förbättringsutgifter på annans fastighet ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 2.18)

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för förbättringsutgifter på annans fastighet.

Noter

- Se instruktionerna till *konto 1110*.

Observera

Som förbättringsutgift på annans fastighet redovisas utgifter när företag gör sådant arbete som, om företaget hade ägt byggnaden, hade redovisat på konto 1110 Byggnad. Det kan dock inte vara fråga om en hel byggnad som står på annans mark eftersom även en sådan redovisas på konto 1110 Byggnad.

Mindre förbättringar i form av exempelvis installation av datanätverk ska inte redovisas här utan på konto 1230 Installationer. Sådana ombyggnader som hänger samman med maskiner, exempelvis förstärkning av golv, rivning och uppbyggnad av väggar, redovisas som en del av anskaffningsvärdet för maskinen på konto 1210 Maskiner.

En näringssidkare som bedriver verksamhet på annans fastighet och bekostar ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten blir inte ägare till ny-, till- eller ombyggnaden. Ägare blir i stället fastighetsägaren. Trots detta ska nyttjanderättshavaren redovisa förbättringsutgifterna som en tillgång enligt K2 om ombyggnaden kan antas höja värdet på fastigheten.

Inkomstskatt

En nyttjanderättshavare som har utgifter för ny-, till-, eller ombyggnad eller annan liknande förbättring av en fastighet som innehålls med nyttjanderätt och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som utförs, ska dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskningsavdrag. Avdraget ska beräknas enligt avskrivningsplan till högst fem procent per år. För täckdiken får dock avdraget beräknas till högst tio procent per år. År tillgången avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart.

Viktigt att notera är att dessa särskilda skatteregler endast gäller i det fall fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som utförs. Behåller nyttjanderättshavaren äganderätten till vad som utförs ska denne medges värdeminskningsavdrag enligt samma regler som gäller i det fall denne äger hela fastigheten.

Läs mer

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Övriga materiella anläggningstillgångar

Övriga materiella anläggningstillgångar är t.ex. konst och liknande tillgångar samt djur i jordbruk och renskötsel som har klassificerats som anläggningstillgångar.

Se Maskiner och andra tekniska anläggningar.

Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

1180

Pågående nyanläggningar och förskott för byggnader och mark

**Kontots
innehåll**

Så länge företaget har pågående ny-, till- och ombyggnader kan det vara lämpligt att dessa särredovisas, både för att underlätta kostnadsuppföljning och därfor att posten inte blir föremål för avskrivning förrän tillgången tas i bruk.

Allmänt

För bestämmelser om klassificering av en tillgång som anläggnings- eller omsättningstillgång, anskaffningsvärde, avskrivningar, nedskrivningar och återföring av nedskrivningar samt noter se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20 och konto 1110.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

När en tillgång ska redovisas

Sådana utgifter som enligt K2 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. (K2 p. 9.3 tredje stycket)

Bruttoredovisning i resultaträkningen

De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen i posten Aktiverat arbete för egen räkning, se kontogrupp 38. (K2 p. 10.16)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka tillgångar som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytanet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidens ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för pågående nyanläggningar och förskott.

- Se instruktionerna till *konto 1110*.

Noter

Skattemässigt medges värdeminskningsavdrag avseende byggnader som förvärvas från någon annan från det att äganderätten övergått på förvärvaren. Äganderättsövergången styrs av om det i köpekontrakten finns en äganderättsklausul. Finns en sådan klausul övergår i praktiken äganderätten i samband med att förvärvaren tillträder fastigheten.

Har fastighetsägaren själv uppfört en ny byggnad eller haft utgifter för till- eller ombyggnation medges värdeminskningsavdrag från den tidpunkt byggnaden eller förbättringen färdigställts.

- Se instruktionerna till *konto 1110*.

Läs mer**Pågående nyanläggningar och förskott för maskiner och inventarier**

1280

Utgifter som avser investeringar i nyanläggningar och förskott för maskiner och inventarier.

Kontots innehåll

- Se instruktionerna till *konto 1210 m.fl.*

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Sådana utgifter som enligt K2 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. (K2 p. 9.3 tredje stycket)

4

Bruttoreдовиснинг i resultaträkningen

De av årets utgifter som är hämförliga till egentillverkning av maskiner och inventarier ska bruttoreдовиснинг i resultaträkningen i posten Aktiverat arbete för egen räkning, se kontogrupp 38. (K2 p. 10.16)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3**Vilka tillgångar som ska redovisas**

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidens ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

En tillgång anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för pågående nyanläggningar och förskott.

Noter

- Se instruktionerna till *konto 1210 m.fl.*

Inkomst-skatt

Skattemässigt medges värdeminskningsavdrag avseende inventarer som förvärvas från någon annan från det år tillgången levererats. Det saknar således betydelse för avdragets storlek om tillgången förvärvas i början eller slutet av beskattningsåret.

Har företaget själv tillverkat inventariet gäller motsvarande från det år tillgången färdigställts.

Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar mellanskillnaden.

Läs mer

Se instruktionerna till *konto 1210 m.fl.*

Finansiella anläggningstillgångar

Rad i balansräkningen	Konton
Andelar i koncernföretag	1310
Fordringar hos koncernföretag	1320
Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	1330
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	1340
Ägarintressen i övriga företag	1330
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1340
Andra långfristiga värdepappersinnehav	1350
Lån till delägare eller närliggande	1360
Uppskjuten skattefordran	1370
Andra långfristiga fordringar	1380

Andelar i koncernföretag

Andelar i koncernföretag

Aktier och andra andelar i koncernföretag.

På kontot redovisas även lämnade aktieägartillskott. Lämnade aktieägartillskott ses därmed som en ökning av investeringen i dotterföretaget.

På kontot debiteras även inbetalda andelar och förvärvade insats-emitterade andelar i ekonomiska föreningar som är koncernföretag samt tillgodogjord insatsemision som härför sig till bokförda andelar.

För andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i används konto 1330.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncerntidrag, se sidan 441.

1310

Kontots
innehåll

4

Koncerndefinition

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

- innehåller 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 för fogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
- äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
- äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensam utöva bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den

Allmänt

juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

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

- innehavar 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 tillsammans med dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. (1 kap. 4 § ÅRL)

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag ska inte de innehav där ägarföretaget agerar mellanman beaktas. Inte heller beaktas de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehålls av det företaget själv eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehålls av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning. (1 kap. 6 § ÅRL)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka andelar i koncernföretag som ska redovisas

Ett företag ska redovisa andelar i koncernföretag som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket)

Klassificering

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. (K2 p. 19.2)

Anskaffningsvärde**Likvida medel**

När en andel i koncernföretag betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 9.8)

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för andelar i koncernföretag som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

Andelar i handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. Ett negativt värde ska redovisas som en skuld till handelsbolaget. (K2 p. 19.6)

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag 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. (K2 p. 19.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

4

Koncernbidrag

Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt. (K2 p. 19.15)

Både lämnade och erhållna koncernbidrag redovisas som bokslutsdispositioner. (K2 p. 4.4)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Nedskrivning

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning. (K2 p. 19.7)

Är värdet på andelar i ett koncernföretag, eller ett gemensamt styrt företag, som är anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. 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. (K2 p. 19.8)

Andelar i ett koncernföretag och ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 19.9)

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras till den del värdet på andelar i koncernföretag har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen. (K2 p. 19.10)

Uppskrivning

Företag som tillämpar K2 får inte skriva upp andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. (K2 p. 19.12)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt ovan*.

Vilka andelar i koncernföretag som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En andel i koncernföretag ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Definition av bestämmande inflytande

Bestämmande inflytande enligt ÅRL innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Vid bedömningen av om ett moderföretag har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av finansiella instrument som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras till röstberättigade egetkapitalinstrument. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten. (K3 p. 9.2)

Klassificering

En tillgång anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehås i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Andelar i handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andelar i handelsbolagets resultat. Om det skattepliktiga resultatet inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet får det skattepliktiga resultatet användas. Är det redovisade värdet på andelen negativt, ska en skuld redovisas. (K3 p. 9.9)

Utdelning

Utdelning från andelar i dotterföretag ska redovisas som intäkt oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. Ett moderföretag som innehavar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får dock redovisa utdelningen på dessa andelar som intäkt när ägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, s.k. anteciperad utdelning. (K3 p. 9.10)

4

Aktieägartillskott

Tillskott

Ett tillskott som ett företag lämnar utan att få emitterade aktier eller andra kapitalinstrument, i utbyte ska redovisas som en ökning av andelens redovisade värde. Ett tillskott som ett företag erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra kapitalinstrument i utbyte ska redovisas som en ökning av eget kapital (konto 2090 Fritt eget kapital). Detta gäller inte koncernbidrag enligt IL. (K3 p. 6.4)

Återbetalning

En återbetalning av ett lämnat tillskott enligt K3 p. 6.4 ska redovisas som en minskning av andelens redovisade värde. En återbetalning av ett erhållit tillskott ska redovisas som en minskning av eget kapital (konto 2090 Fritt eget kapital) när beslut om återbetalning har fattats. (K3 p. 6.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Koncernbidrag

Koncernbidrag enligt 35 kap. IL ska redovisas som bokslutsdisposition. Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får redovisas som en ökning av andelens redovisade värde. (K3 p. 6.6)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Noter

Enligt ÅRL

Upplysning ska av större företag lämnas om:

- Koncerninterna inköp och försäljningar (5 kap. 28 § ÅRL)
- Namn, organisationsnummer, eget kapital (får utelämnas i vissa fall) och säte (5 kap. 29–30 §§ ÅRL)
- Dotterföretagets resultat för året (får utelämnas i vissa fall) (5 kap. 29–30 §§ ÅRL)
- Kapitalandel (5 kap. 29 § ÅRL)
- Antalet andelar och dessas redovisade värde (5 kap. 29 § ÅRL)
- Ett företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form (5 kap. 29 § ÅRL)
- En uppgift enligt 5 kap. 29 § får dock under vissa förutsättningar utelämnas. (5 kap. 30 § första stycket ÅRL)

Dessutom ska alla företag lämna upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL och större företag ytterligare upplysningar enligt 5 kap. 25 § ÅRL.

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Observera

Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får redovisa utdelningen på dessa andelar som intäkt när ägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (s.k. anteciperad utdelning).

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

Ett innehav i ett koncernföretag kan vara såväl långfristigt som kortfristigt, se även konto 1860.



Aktiebolags och ekonomiska föreningars andelar i koncernföretag utgör normalt näringsbetingade andelar. Med näringsbetingad andel avses en andel i bl.a. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som uppfyller något av följande kriterier.

- Andelen är inte marknadsnoterad.
- Det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av rösttalet för samtliga andelar i företaget.
- Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Vid en avyttring av näringsbetingade andelar ska inte kapitalvinst tas upp och en kapitalförlust får inte dras av, se konto 8020. Utdelning är skattefri, se konto 8010.

Noterbart är att detta inte gäller för andelar som är lagertillgångar (exempelvis inom ramen för bestämmelserna om byggnadsrörelse). Såväl ersättningen för avyttrade andelar som utdelning är skattepliktig.

Vidare är utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen ska dra av skattepliktig även om det är fråga om näringsbetingade andelar.

Inkomst-skatt

ÅRL

1 kap. 4 och 6 §§ ÅRL om koncerndefinition

[Läs mer](#)

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4

5 kap. 8 § om noter för anläggningstillgångar

5 kap. 25 § ÅRL (större företag) om ytterligare noter om anläggningstillgångar

5 kap. 29–30 §§ ÅRL (större företag) om noter

7 kap. ÅRL om koncernredovisning

K2

K2 kap. 9 om allmänna bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 19 om koncernföretag

K3

K3 kap. 9 om koncernredovisning

K3 kap. 19 om förvärvsanalys

IL

24 kap. 12–22 §§ IL om näringsbetingade andelar

Fordringar hos koncernföretag***Fordringar hos intresseföretag och
gemensamt styrda företag******Fordringar hos övriga företag som det finns
ett ägarintresse i******Andra långfristiga fordringar*****1320 Långfristiga fordringar hos koncernföretag**

**Kontots
innehåll** Långfristiga fordringar hos koncernföretag.

**1340 Långfristiga fordringar hos intresseföretag,
gemensamt styrda företag och övriga företag
som det finns ett ägarintresse i**

**Kontots
innehåll** Långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Kontot delas lämpligen upp på underkonton i syfte att styra till rätt rad i balansräkningen. Se vidare i Bokföringsboken.

1380 Andra långfristiga fordringar

**Kontots
innehåll** Övriga fordringar med längre löptid än ett år, t.ex. på anställda.

Allmänt Se instruktionerna till konto 1350.

**Bokslut
enligt K2** Se även Allmänt ovan.

Vilka fordringar hos koncernföretag m.fl. som ska redovisas
Ett företag ska redovisa fordringar hos koncernföretag m.fl. som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket)

***Anskaffningsvärde
Likvida medel***

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. (K2 p. 9.8)

Utländsk valuta

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. (K2 p. 11.8)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Utgifter direkt hänförliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet och enligt 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång är courtage, omsättningsavgift och andra liknande utgifter men inte förvaltningsavgift (K2 p. 11.9). Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet.

Uppluren avkastning

Uppluren avkastning som ingår i inköpspriset för en finansiell anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Skillnaden tas upp som en övrig kortfristig fordran som periodiseras linjärt över tillgångens löptid. (K2 p. 11.10)

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom testamente eller gåva, se instruktionerna till konto 1350.

Nedskrivning

Se instruktionerna till konto 1350.

Ingen uppskrivning

Ett företag som tillämpar K2 får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång. (K2 p. 11.24)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

4

Vilka fordringar hos koncernföretag m.fl. som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehållar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Fordringar hos koncernföretag m.fl. ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

Fordringar hos koncernföretag m.fl. anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehås i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

Anskaffningsvärde och redovisning

Se instruktionerna till *konto 1350*. För beskrivning av effektivränta och effektivräntemetoden, se K3 p. 11.11–12.

Upplupet anskaffningsvärde

Långfristiga fordringar ska vid det första redovisningstillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde. (K3 p. 11.16 andra stycket)

Nedskrivning

Se instruktionerna till *konto 1350*.

Värdering till verkligt värde

När företaget har valt att värdera sina finansiella instrument till verkligt värde hänförs dessa fordringar till kategorin *Lånefordringar och kundfordringar* och värderas till upplupet anskaffningsvärde, se K3 kap. 12.

Noter

- Se instruktionerna till *konto 1350*.

Inkomst-skatt

Inkomstskattemässigt delas finansiella tillgångar in i kapitaltillgångar och lagertillgångar. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar. Andra fordringsrättar utgör således kapitaltillgångar. Värdeförändring ska inte tas upp eller dras av utan kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas när tillgångarna avyttras.

Fordringar i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan fordran, ska denna tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i redovisningen, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Har en fordran värderats till ett annat värde än anskaffningsutgiften ska en skattemässig justering göras när fordringen avyttras. Om

fordringen har värderats till ett högre värde än anskaffningsutgiften, ska denna ökas med mellanskillnaden. Om fordringen har värderats till ett lägre värde än anskaffningsutgiften, ska denna minskas med mellanskillnaden.

En kapitalförlust på en fordringsrätt får inte dras av om den avser en fordran på ett annat företag och som uppkommer när företagen är i intressegemenskap. Detta gäller endast fordringar som är kapital-tillgångar, se vidare konto 1350, och inte kundfordringar.

Med företag i intressegemenskap avses ett företag som ett annat företag, direkt eller indirekt, genom en ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i, eller två företag som står under i huvudsak gemensam ledning.

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

K2

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 11 om finansiella anläggningstillgångar

Läs mer**K3**

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

IL

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

25 kap. 7–11 §§ IL kapitalförlust inom intressegemenskap

4

***Andelar i intresseföretag och gemensamt
styrda företag***
Ägarintressen i övriga företag

1330

**Andelar i intresseföretag, gemensamt styrda
företag och övriga företag som det finns ett
ägarintresse i**

**Kontots
innehåll**

Kontot delas lämpligen upp på underkonton i syfte att styra till rätt rad i balansräkningen. Se vidare i Bokföringsboken.

Inbetalda andelar i ekonomiska föreningar som tillhör någon rubrikerad kategori samt tillgodogjord insatsemission som hänför sig till bokförda andelar.

För andelar i koncernföretag används konto 1310.

Allmänt

Definition av ägarintresse, intresseföretag m.m.

***Definitioner av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt
styr företag och ägarintressen i övriga företag***

Med ägarintresse avses ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna. (1 kap. 4 a § ÅRL)

Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person, som inte är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget säger, och utövar ett betydande inflytande (presumeras vid ett direkt eller indirekt innehav av minst 20 % av rösterna om inte annat framgår av omständigheterna) över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. (1 kap. 5 § ÅRL)

Med gemensamt styrt företag avses en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. (1 kap. 5 a § ÅRL)

Ägarintressen i andra företag än dotterföretag (se definition under rubriken Andelar i koncernföretag – Allmänt), intresseföretag eller gemensamt styrda företag betecknas som Ägarintressen i övriga företag (eller Övriga företag som det finns ett ägarintresse i).

Vid bestämmandet av antalet röster i ett intresseföretag ska inte de innehav där ägarföretaget agerar mellanman beaktas. Inte heller beaktas de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehålls av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehålls av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning. (1 kap. 6 § ÅRL)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Se även *Allmänt* ovan.

I K2 behandlas intresseföretag och gemensamt styrda företag i kapitel 19. Ägarintressen i andra företag behandlas i kapitel 11. Reglerna är i stort sett lika. De hänvisningar som görs i texten nedan hänvisar till kapitel 19 i K2. Endast om reglerna avviker för ägarintressen i andra företag görs hänvisning till kapitel 11.

**Bokslut
enligt K2****Vilka andelar i intresseföretag som ska redovisas**

Ett företag ska redovisa andelar i intresseföretag, m.fl. som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket)

Klassificering

Andelar i intresseföretag är anläggningstillgångar. (K2 p. 19.3). Detta gäller andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i (K2 p. 11.4). Andelar i gemensamt styrda företag är normalt anläggningstillgångar, men är omsättningstillgångar om beslut har fattats om att sälja andelarna inom ett år från förvärvet. (K2 p. 19.2)

Anskaffningsvärde**Likvida medel**

När andelar i intresseföretag, m.fl. betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 9.8)

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för andelar i intresseföretag, m.fl. som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

4

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. Ett negativt värde ska redovisas som en skuld till handelsbolaget. (K2 p. 19.6)

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott som ett företag lämnar till intresseföretag, m.fl. 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. (K2 p. 19.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Insatsemission

Erhållen insatsemission ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 11.11)

Nedskrivning**Vad det redovisade värdet ska jämföras med**

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett intresseföretag, m.fl. jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning. (K2 p. 19.7)

När nedskrivning ska ske

År värdet på andelar i ett intresseföretag, m.fl. 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. (K2 p. 19.8)

Avtal om avyttring

Andelar i ett intresseföretag, m.fl. ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 19.9)

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras till den del värdet på andelar i intresseföretag har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen. (K2 p. 19.10)

Uppskrivning

Företag som tillämpar K2 får inte skriva upp andelar i ett intresseföretag trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. (K2 p. 19.12)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt ovan*.

Beskrivningen nedan är gjord utifrån vad som gäller för intresseföretag. Gemensamt styrda företag och företag som det finns ett ägarintresse i hanteras i andra kapitel i K3. I de fall reglerna skiljer sig åt hänvisas till dessa kapitel.

Vilka andelar i intresseföretag, m.fl. som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehåller framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Andelar i intresseföretag, m.fl. ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

Andelar i intresseföretag och andelar i företag med ett ägarintresse är per definition anläggningstillgångar (1 kap. 4 a och 5 §§ ÅRL). Andelar i gemensamt styrda företag anses inte vara avsedda att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

Anskaffningsvärde

Andel i handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar ägarföretagets andel av handelsbolagets resultat. Om det skattepliktiga resultatet inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas. Är det redovisade värdet på andelen negativt, ska en skuld redovisas. (K3 p. 14.12)

Utdelning från intresseföretag, m.fl.

Utdelning från andelar i ett intresseföretag ska redovisas som intäkt oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. (K3 p. 14.13)

4

Insatsemision

Överföring av medlemsinsatser genom insatsemision i ett intresseföretag ska hos ägaren redovisas som intäkt och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen. (K3 p. 14.14)

Aktieägartillskott

Tillskott

Ett tillskott som ett företag lämnar utan att få emitterade aktier eller andra kapitalinstrument, ska redovisas som en ökning av andelens redovisade värde. Ett tillskott som ett företag erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra kapitalinstrument i utbyte, ska redovisas som en ökning av eget kapital. Detta gäller inte koncernbidrag. (K3 p. 6.4)

Återbetalning

En återbetalning av ett lämnat tillskott enligt K3 p. 6.4, ska redovisas som en minskning av andelens redovisade värde. En återbetalning av ett erhållit tillskott ska redovisas som en minskning av eget kapital när beslut om återbetalning har fattats. (K3 p. 6.5)

103

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Noter

Enligt ÅRL

Upplysning ska av större företag för andelar i företag med ägarintressen i lämnas om:

- Namn, organisationsnummer, eget kapital (får utelämnas i vissa fall) och säte (5 kap. 29–30 §§ ÅRL)
- Företagets resultat för året (får utelämnas i vissa fall) (5 kap. 29–30 §§ ÅRL)
- Kapitalandel (5 kap. 29 § ÅRL)
- Antalet andelar och dessas redovisade värde (5 kap. 29 § ÅRL)
- Ett företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form (5 kap. 29 § ÅRL)

Dessutom ska alla företag lämna upplysning om anläggningstillgångar i enlighet med 5 kap 8 § ÅRL och större företag ytterligare upplysningar enligt 5 kap. 25 § ÅRL.

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Observera

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

Ägarintressen i olika företag är alltid en finansiell anläggningstillgång eftersom en förutsättning är att ägandet ska främja verksamheten i företaget genom en varaktig förbindelse (1 kap. 4 a § ÅRL). Om innehavet inte anses vara långfristigt klassificeras det som ett övrigt värdepappersinnehav på konto 1880.

Inkomstskatt

Andelar i intresseföretag utgör normalt näringsbetingade andelar, se konto 1310. Vid en avyttring ska ~~inte~~ kapitalvinst tas upp och en kapitalförlust ~~får~~ inte dras av, se konto 8020. Utdelning är skattefri, se konto 8010.

Noterbart är att detta inte gäller för andelar som är lagertillgångar (exempelvis inom ramen för bestämmelserna om byggnadsrörelse). Såväl ersättningen för avyttrade andelar som utdelning är skattepliktig.

Utdelning på andelar i kooperativa föreningar i form av rabatt eller pristillägg som den utdelande föreningen ska dra av är skattepliktig även om det är fråga om näringsbetingade andelar.

Nedskrivning av andelar och fordringar som är kapitaltillgångar ska inte dras av vid inkomstbeskattningen. Beloppet ska tas upp i inkomstdeklarationen som en justerad intäktspost. Enligt praxis kan skattetillägg tas ut om den skattskyldige inte justerar en sådan nedskrivning i deklarationen.

ÅRL

1 kap. 4 a–6 §§ ÅRL om olika definitioner

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

5 kap. 8 § ÅRL om upplysningar om anläggningstillgångar

5 kap. 25 § ÅRL (större företag) om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar

5 kap. 29–30 §§ ÅRL (större företag) om noter

7 kap. ÅRL om koncernredovisning

Läs mer**K2**

K2 kap. 9 om allmänna bestämmelser om tillgångar

K2 kapitel 19 om intresseföretag

K3

K3 kap. 11 och 12 om företag med ett ägarintresse i

K3 kap. 14 om intresseföretag

K3 kap. 15 om joint venture (gemensamt styrda företag)

IL

24 kap. 12–22 §§ IL om näringsbetingade andelar

4

Andra långfristiga värdepappersinnehav

1350

Andelar och värdepapper i andra företag

**Kontots
innehåll**

Andra långfristiga värdepappersinnehav, dvs. andra än innehav i koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

På kontot debiteras inbetalda andelar i ekonomiska föreningar som inte är koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag eller övriga företag som det finns ett ägarintresse i samt tillgodo gjord insatsemission som härför sig till bokförda andelar.

Allmänt

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

För regler avseende klassificering av en tillgång som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Nedskrivning

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan anses att värdenedgången är bestående. (4 kap. 5 § andra stycket ÅRL)

Återföring av nedskrivning

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21.

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. (K2 p. 11.23, K3 p. 11.29)

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka andra långfristiga värdepappersinnehav som ska redovisas

Ett företag ska redovisa värdepappersinnehav som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket)

Värdepappersportfölj

En värdepappersportfölj är en finansiell anläggningstillgång även om förändringar inom portföljen görs under året. (K2 p. 11.6)

Klassificering

En finansiell anläggningstillgång som företaget avser att inneha längre tid än 12 månader efter balansdagen är en finansiell anläggningstillgång. Flera överlätbara värdepapper och fondandelar som innehålls för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en finansiell anläggningstillgång om portföljen är avsedd att innehållas längre tid än 12 månader efter balansdagen. (K2 p. 11.2)

Avyttring

Vid avyttring av finansiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. (K2 p. 8.4)

Anskaffningsvärde**Likvida medel**

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. (K2 p. 9.8)

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

Endast belopp som ges ut för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt på kringutgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet, ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. (K2 p. 9.9)

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning finns ett antal aspekter inom redovisning och beskattningsatt beakta. (K2 p. 9.10) Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 412.

4

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till verklig värde eller det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

Utgifter direkt häftliga till förvarvet

Sådana utgifter som är direkt häftliga till förvarvet och enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en finansiell anläggningstillgång är courtage, omsättningsavgift och andra liknande utgifter men inte förvaltningsavgift. (K2 p. 11.9)

Utländsk valuta

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

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Aktieägartillskott

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. (K2 p. 11.12)

Insatsemission

Erhälлен insatsemission ska öka det redovisade värdet på andelen när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 11.11)

Av SKV rekommenderad anskaffningsutgift

Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften. (K2 p. 11.15)

Värdering**Ingen värdering till verkligt värde**

Ett företag som tillämpar K2 får inte värdera finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. (K2 p. 11.7)

Upplulen avkastning som ingår i inköpspris

Upplulen avkastning som ingår i inköpspriset för en finansiell anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde. Skillnaden tas upp som en övrig kortfristig fordran som periodiseras linjärt över tillgångens löptid Aktieutdelning som ingår i inköpspriset behöver dock inte minska tillgångens anskaffningsvärde. (K2 p. 11.10)

Redovisat värde för tillgång med garanterad avkastning

Det redovisade värdet för en finansiell anläggningstillgång med en garanterad avkastning ska successivt förändras med skillnaden mellan anskaffningsvärde och garanterat inlösenvärde. (K2 p. 11.16)

Nedskrivning**Vilka värden som ska jämföras**

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång med noterad kurs jämföras med balansdagens senast noterade betalkurs. (K2 p. 11.17)

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en finansiell anläggningstillgång som saknar noterad kurs jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. (K2 p. 11.18)

När nedskrivning ska ske

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. (K2 p. 11.20)

Avtal om avyttring

En finansiell anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 11.21)

Garanterat inlösenvärde

En finansiell anläggningstillgång med ett garanterat inlösenvärde, som företaget avser behålla till förfall, behöver endast skrivas ned om det redovisade värdet minskat med eventuell kvarvarande överkurs enligt punkt 11.16 överstiger det garanterade värdet. (K2 p. 19.22)

Ingen uppskrivning

Företag som tillämpar K2 får inte skriva upp en finansiell anläggningstillgång trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. (K2 p. 11.24)

Avyttring

Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. (K2 p. 11.14)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

4

Vilka andra långfristiga värdepappersinnehav som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

En tillgång anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehås i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

Definitioner**Finansiellt instrument**

Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part. Avtalet behöver inte ha föranlett någon betalning. (K3 p. 11.4)

Finansiell tillgång

En finansiell tillgång är en tillgång i form av

- en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från en annan part,
- en avtalsenlig rätt att byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller
- egetkapitalinstrument utgivna av ett annat företag. (K3 p. 11.5)

Finansiellt garantiavtal

Ett finansiellt garantiavtal är ett finansiellt instrument enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en finansiell skuld. (K3 p. 11.7)

Derivat

För derivatinstrument, se instruktionerna till *konto 1384*.

Värdepappersportfölj

Med värdepappersportfölj avses ett innehav av ett flertal finansiella instrument som handlas på en aktiv marknad och som innehås för riskspridning. Ett företag kan ha flera värdepappersportföljer. (K3 p. 11.9)

Vid bedömning av nedskrivningsbehov får en värdepappersportfölj utgöra en post om företaget har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de finansiella instrumenten i värdepappersportföljen klart kan identifieras. (K3 p. 11.26 andra stycket)

Värdering till verkligt värde

För värdering av finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde, se 4 kap. 14 a–e §§ och 5 kap. 4 a–c §§ ÅRL samt K3 kapitel 12.

Värdering utifrån anskaffningsvärde

Upplupet anskaffningsvärde för en finansiell anläggningstillgång är det finansiella instrumentets förväntade kassaflöden diskonterade med den effektivränta som beräknades vid anskaffningstillfället.

Långfristiga fordringar ska efter första redovisningstillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde, se K3 kapitel 11. (K3 p. 11.24, del av)

Redovisning

Ett företag ska redovisa en finansiell tillgång eller en finansiell skuld i balansräkningen när företaget blir part i det finansiella instrumentets avtalsmässiga villkor. (K3 p. 11.13)

Ett företag får inte längre redovisa en finansiell tillgång i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till kassaflödet från tillgången har upphört eller reglerats. (K3 p. 11.30)

Har ett företag i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en finansiell tillgång till en annan part, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. (K3 p. 11.31 första stycket)

Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en finansiell tillgång tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. (K3 p. 11.33)

Sammansatta finansiella instrument

Sammansatta finansiella instrument är finansiella instrument som består av en fordran eller en skuld i kombination med ett eller flera derivatinstrument. (K3 p. 11.61)

Ett sammansatt finansiellt instrument, exempelvis innehav av konvertibla skuldebrev, ska värderas och redovisas antingen utan uppdelning i komponenter eller uppdelat i komponenter, där den komponent som utgörs av fordran eller skuld värderas och redovisas separat. Företagets samtliga sammansatta finansiella instrument ska redovisas på samma sätt. (K3 p. 11.62) (För redovisning av sammansatta finansiella instrument, se K3 p. 11.63–64.)

4

Nedskrivning**Nedskrivningsprövning varje balansdag**

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en eller flera finansiella anläggningstillgångar har minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska företaget bedöma nedskrivningsbehovet individuellt för följande finansiella anläggningstillgångar:

- Aktier och andelar samt derivatinstrument som avser aktier och andelar.
- Varje enskild finansiell anläggningstillgång som är väsentlig.

Värdepappersportfölj

Vid denna nedskrivning får en värdepappersportfölj utgöra en post om företaget har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de finansiella instrumenten i värdepappersportföljen klart kan identifieras. (K3 p. 11.25–26)

För nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar enligt K3, se p. 11.27–28.

Uppskrivning

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 21 samt konto 2085 Uppskrivningfond.

Säkringsredovisning

För säkringsredovisning enligt K3, se K3 p. 11.38–60 och 11.67.

Noter

Enligt ÅRL

- För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen ska upplysningar lämnas. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL ska posten trots det delas upp i noten. Upplysning ska lämnas om
 - tillgångarnas anskaffningsvärde, (alla företag)
 - tillkommande och avgående tillgångar, (alla företag)
 - överföringar, (alla företag)
 - årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL, (alla företag)
 - årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavsett uppskrivningsbelopp, (alla företag)
 - ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL, (större företag)
 - ackumulerade uppskrivningar, (större företag) och
 - korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar (större företag). (5 kap. 25 § ÅRL)
- För varje kategori av derivatinstrument som värderas till anskaffningsvärde ska verkligt värde anges tillsammans med en beskrivning av omfattning och typ av instrument (större företag). (5 kap. 27 § första stycket ÅRL)
- Om redovisat värde är högre än verkligt värde avseende finansiella anläggningstillgångar som får värderas till verkligt värde ska upplysning lämnas om redovisat och verkligt värde samt skälen för att det redovisade värde inte skrivit ner och det stöd som finns för antagandet att det redovisade värdet kommer att återvinnas (större företag). (5 kap. 27 § andra stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

K3 innehåller inga krav utöver lag för mindre företag. För större företag gäller följande.

- Har ett större företag överfört en finansiell tillgång till en annan part men inte tagit bort tillgången från balansräkningen ska följande upplysningar lämnas för varje slag av sådana tillgångar:
 - Tillgångens karaktär.
 - Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
 - Redovisat värde på tillgången och den skuld som är knuten till tillgången. (K3 p. 11.65)
- Ett större företag som tillämpar säkringsredovisning ska lämna ytterligare upplysningar vilka framgår av K3 p. 11.66.

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

Observera

Inkomstskattemässigt delas finansiella tillgångar in i kapitaltillgångar och lagertillgångar. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Inkomstskatt

Värdeförändring ska inte tas upp eller dras av utan kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas när tillgångarna avyttras. Vinsten beräknas enligt genomsnittsmetoden och vid avyttring av marknadsnoterade andelar får omkostnadsbeloppet bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av.

4

Är det fråga om näringsbetingade andelar är vinsten skattefri och förlusten inte avdragsgill, se konto 1310 Andelar i koncernföretag.

Nedskrivning av andelar och fordringar som är kapitaltillgångar ska inte dras av vid inkomstbeskattningen. Beloppet ska tas upp i inkomstdeklarationen som en justerad intäktspost. Enligt praxis kan skattetillägg tas ut om den skattskyldige inte justerar en sådan nedskrivning i deklarationen.

K2

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

Läs mer

K2 kap. 11 om finansiella anläggningstillgångar

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 5 om redovisning av aktier och andelar

RedR 7 om redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

RedU 8 om redovisning av värdet på inköpsrätt till aktier

IL

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Lån till delägare eller närliggande

Lån till delägare eller närliggande enligt ABL, 1360 långfristig del

Långfristiga fordringar på delägare och närliggande personer enligt ABL.

Kontots
innehåll

Värdering

För allmänna bestämmelser om värdering av långfristiga fordringar, se instruktionerna till konto 1320, 1340, 1380.

Allmänt

Enligt ÅRL

- Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag, ska 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 (alla företag 5 kap. 18 § första stycket ÅRL).
- Upplysningsar ska också lämnas av större företag om ett aktiebolag har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § ABL. (5 kap. 32 § ÅRL) Upplysningsarna ska omfatta följande:
- Lånets anskaffningsvärde samt eventuella tillkommande och avgående belopp. (5 kap. 8 § ÅRL)
- Storleken av lämnade lån. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Huvudsakliga lånenvillkor. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Räntesatser. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Under räkenskapsåret återbetalda belopp. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)

Noter

4

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Inkomst-skatt	Om penninglån har lämnats i strid med 21 kap. 1–7 §§ aktiebolagslagen ska lånebeloppet tas upp som intäkt hos en låntagaren om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Detta gäller dock inte om låntagaren är ett aktiebolag.
----------------------	--

Läs mer**ÅRL**

2 kap 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

5 kap. 18 § ÅRL om lån till ledande befattningshavare

5 kap. 32 § ÅRL (större företag) om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare

ABL

21 kap. ABL om lån från bolaget till aktieägare m.fl.

FAR

RedR 8 om aktiebolags redovisning av långivning till och andra engagemang för bolaget närmiljö personer

IL

10 kap. 3 § IL och 15 kap. 3 § IL om penninglån

Uppskjuten skattefordran (Ej K2)

Uppskjuten skattefordran

1370

Beräknad uppskjuten skattefordran.

**Kontots
innehåll**

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran). (K2 p. 11.5)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Vilka uppskjutna skattefordringar som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En uppskjuten skattefordran ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

I K3 ska uppskjuten skatt på temporära skillnader redovisas. En uppskjuten skattefordran kan uppstå exempelvis om det finns ackumulerade underskott.

Regler om uppskjuten skattefordran behandlas i kapitel 29 Inkomstskatter. Se instruktionerna till konto 2240 Uppskjuten skatteskuld.

4

Klassificering

En uppskjuten skattefordran eller uppskjuten skatteskuld ska klassificeras som finansiell anläggningstillgång respektive avsättning. (K3 p. 29.31)

En tillämpning av K3 kräver redovisning av uppskjuten skatt, dvs. oavsett företagets storlek. En särskild försiktighet ska däremot iakttas i samband med värdering av en uppskjuten skattefordran. Detta i synnerhet om den har uppkommit på grund av underskott.

Observera

ÅRL

Läs mer

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

5 kap. 36 §§ ÅRL (större företag) om noter om skatter

K2

K2 p. 11.5 om förbud mot redovisning av långfristig uppskjuten skattefordran

K3

K3 kap. 29 om inkomstskatter

Andra långfristiga fordringar

Derivat

1384

Kontot används för redovisning av derivat (t.ex. terminer eller optioner) värderade till anskaffningsvärde eller verkligt värde om derivatet inte används för verkligt värdesäkring till anskaffningsvärde.

**Kontots
innehåll**

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Vilka derivat som ska redovisas

Ett företag ska redovisa derivat som det äger. (K2 p. 9.2 första stycket)

Utgångspunkten för anskaffningsvärde för en option är den premie som framgår av köpnotan. (K2 p. 11.9, kommentar)

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Vilka derivat som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehållar framtidens fördelar. (K3 p. 2.12)

4

Ett derivat ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

Ett derivat anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4).

Definitioner

Ett derivatinstrument är ett finansiellt instrument som uppfyller följande kriterier:

- Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
- Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
- Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. (K3 p. 11.8)

Derivatinstrument som klassificeras som anläggningstillgångar ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt lägsta värde princip. (K3 p. 11.22)

För säkringsredovisning till anskaffningsvärde, se K3 p. 11.38–60 och 11.67.

För värdering av derivat till verkligt värde, se K3 kap. 12.

Noter**Enligt ÅRL**

- För varje kategori av derivatinstrument som värderas till anskaffningsvärde ska verkligt värde anges tillsammans med en beskrivning av omfattning och typ av instrument (större företag). (5 kap. 27 § ÅRL)
- För derivat som värderas till verkligt värde, se 5 kap. 10 § ÅRL.

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Se vidare K3 kap. 12.

Observera

Om derivatet används för att säkra exempelvis en långfristig fordran i utländsk valuta, värderas fordran vid anskaffningstillfället till den säkrade kurserna. Därmed uppkommer ingen valutakursdifferens och derivatet särredovisas inte på detta konto.

Inkomst-skatt

Derivat utgör kapitaltillgångar, se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad utan vinst- eller förlustberäkning görs förs när derivatet avyttras. Noterbart är att omkostnadsbeloppet inte får beräknas enligt schablonregeln (20 procent av ersättningen).

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket om förhållandet mellan korta och långa poster



5 kap. 10 § ÅRL om derivatinstrument och andra finansiella instrument

5 kap. 27 § ÅRL (större företag) om ytterligare upplysningar om derivatinstrument och andra finansiella instrument

K2

K2 p. 1.1 och 1.7 med tillhörande kommentar om säkringsredovisning

K3

K3 p. 11.38–60 och 11.67 om säkringsredovisning till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 7 om redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

IL

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Värde av kapitalförsäkring

1385

Värdet av kapitalförsäkring när företaget är ägare och förmånstagare.

**Kontots
innehåll**

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

4

Vilka värden av kapitalförsäkringar som ska redovisas

Ett företag ska redovisa värden av kapitalförsäkringar som det äger.
(K2 p. 9.2 första stycket)

En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är förenad med återköpsrätt. (K2 p. 11.3) 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 kapitalförsäkringen och utbetalningen går direkt till en person som företaget anvisat ska kapitalförsäkringen ändå redovisas som en finansiell anläggningstillgång. (K2 kommentar till p. 11.3)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en kapitalförsäkring jämföras med försäkringens återköpsvärde på balansdagen. (K2 p. 11.19)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt ovan*.

Vilka värden av kapitalförsäkringar som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehåller framtidens ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En värde av kapitalförsäkringar ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

Ett värde av en kapitalförsäkring anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansomdagen. (K3 p. 4.4, andra stycket b)-d))

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20.

Noter

- Se konto 1350.

**Inkomst-
skatt**

Ersättning som betalas ut på grund av en kapitalförsäkring är skattefritt och en kapitalvinst vid avyttring av en kapitalförsäkring ska inte tas upp. På motsvarande sätt får inte kapitalförluster dras av.

Läs mer***K2***

K2 p. 11.3 och 11.19 om kapitalförsäkring

Observera

Kapitalförsäkringar används ibland som bas för pensionsåtagande till (oftast) en företagsledare i ett fämansbolag. Såväl K2 som K3 innehåller särskilda regler för hur det ska redovisas. Se K2 punkterna 16.15–16.18 och K3 p. 28.12A.

Omsättningstillgångar

Allmänt om omsättningstillgångar

Med anläggningstillgång förstas tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehås i verksamheten. Med omsättningstillgång förstas annan tillgång. (4 kap. 1 § första stycket ÅRL)

Aviskten 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. (K2 p. 9.5, K3 p. 4.4 första och andra styckena)

Beslutar företaget att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras. En finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska omklassificeras till omsättningstillgång. (K2 p. 9.6, K3 p. 4.5 första och tredje styckena)

Beslutar företaget att stadigvarande brukar eller inneha en omsättningstillgång ska tillgången omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen. (K2 p. 9.7, K3 p. 4.6)

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig. (2 kap. 4 § första stycket p. 5 ÅRL)

Individuell värdering

Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra. (2 kap. 4 § första stycket p. 6 ÅRL)

Kvittning

4

Omsättningstillgångar ska som huvudregel tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Annan värdering kan komma i fråga för pågående arbeten, bestämd mängd och fast värde, andelar i intresseföretag, finansiella instrument till verklig värde samt vid säkringsredovisning (4 kap. 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §§ ÅRL). (4 kap. 9 och 11 §§ ÅRL)

Värdering

Utgifter för tillgångens förvärv

Med anskaffningsvärdet förstas utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. För anskaffningsvärdet för varulager finns enligt 4 kap. 11 § ÅRL särskilda regler för beräkning av anskaffningsvärdet (först-in-först-ut-principen m.m.)

Anskaffningsvärd

123

Förvärvad omsättningstillgång

I anskaffningsvärdet för en förvärvad omsättningstillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in. (4 kap. 3 § andra stycket)

Egentillverkad omsättningstillgång

I anskaffningsvärdet för en tillverkad omsättningstillgång får, utöver sådana kostnader som direkt kan härföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. (4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL)

Nettoförsäljningsvärde	Med nettoförsäljningsvärdet 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 i enlighet med ÅRL:s krav på överskådlighet, god redovisningssed och rätvisande bild användas i stället för nettoförsäljningsvärdet. (4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL)
-------------------------------	--

Återanskaffningsvärde	Med återanskaffningsvärdet avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansområdet. (4 kap. 9 § fjärde stycket ÅRL)
------------------------------	--

Läs mer	<p>ÅRL</p> <p>2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet</p> <p>3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster</p> <p>4 kap. 1 § ÅRL om gränsdragning mellan anläggnings- och omsättningstillgång</p> <p>4 kap. 9–14 e §§ ÅRL om värdering av tillgångar</p> <p>5 kap. 10 § ÅRL om noter om finansiella instrument</p> <p>5 kap. 26 och 27 §§ ÅRL (större företag) om omsättningstillgångar och ytterligare upplysningar om finansiella instrument</p>
----------------	--

K2

K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 12–14 om varulager, kortfristiga fordringar och kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

K3

K3 p. 4.4–6 om gränsdragning mellan anläggnings- och omsättningstillgång

K3 kap. 11 om finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

K3 kap. 16 om upplysningar om förvaltningsfastigheter

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

IL

17 kap. 5 § IL om djur i jordbruk eller renskötsel

Varulager m.m.

Rad i balansräkningen	Konton
Råvaror och förnödenheter	1410, 1420
Varor under tillverkning	1430, 1440
Färdiga varor och handelsvaror	1450, 1460
Övriga lagertillgångar	1490
Pågående arbete för annans räkning	1470
Förskott till leverantörer	1480

Råvaror och förnödenheter

Lager av råvaror

1410

Lager av råmaterial och råvaror, dvs. materiella tillgångar som ska användas i produktionen av framför allt färdiga varor.

**Kontots
innehåll**

Lager av tillsatsmaterial och förnödenheter

1420

Lager av tillsatsmaterial, dvs. material som köpts in för att ingå som komponenter i den egna tillverkningen av färdiga varor. Lager av förnödenheter, dvs. sådana omsättningstillgångar som förbrukas i ett företags normala tillverkningsprocess.

**Kontots
innehåll**

Definition

Varulager utgörs av omsättningstillgångar som

Allmänt

- är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor och handelsvaror),
- är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
- ska användas i tillverkningen av färdiga varor (exempelvis råvaror och förnödenheter) eller vid tillhandahållandet av tjänster. (K2 p. 12.2, K3 p. 13.2)

4

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

För regler avseende klassificeringen av en tillgång som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

Lägsta värdets princip

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

Varulager får tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet på råvaror, insatsmaterial och förnödenheter i juridisk person under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger. (K2 p. 12.5, K3 p. 13.14)

125

Kollektiv värdering får endast användas

- för homogena varugrupper, och
- 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. (K2 p. 12.3, K3 p. 13.3)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

FIFU m.m.

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. (4 kap. 11 § första stycket ÅRL)

Utgifter direkt häförliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt häförliga till förvärv av en tillgång och som enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor, är bl.a. utgifter för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag. (K2 p. 12.7, K3 kommentar 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL)

Råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

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. (4 kap. 12 § ÅRL)

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala för verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansområdet. Hänsyn ska tas till inkurans. Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan härföras till försäljningstransaktionen. (K2 p. 12.14–15, K3 p. 13.10)

Schablonmässig värdering

En schablonmässig metod får användas vid värdering av varulager om det är svårt att få fram korrekt uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

- det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- schablonen används konsekvent, och
- schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (K2 p. 2.9, K3 p. 13.4)

Se även *Allmänt* ovan.

Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger. (K2 p. 9.2)

Bokslut enligt K2

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Lager av råvaror m.fl. ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången. Risker och förmåner övergår enligt följande:

Om så övergår väsentliga risker och förmåner ...
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
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

(K2 p. 9.3)

Lägsta värdets princip

Nettوفrsäljningsvärdet uppenbart högre än anskaffningsvärdet

Är det uppenbart att det bedömda nettوفrsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet, behöver nettoeffrsäljningsvärdet inte beräknas. (K2 p. 12.4 andra stycket)

4

Återanskaffningsvärdet

Sådana särskilda skäl som enligt ÅRL medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoeffrsäljningsvärdet inte kan motiveras av kostnadsskäl. (K2 p. 12.16)

Negativt nettoeffrsäljningsvärd

Är nettoeffrsäljningsvärdet negativt till följd av åtaganden ska varan redovisas till noll kronor och det negativa beloppet redovisas som en kortfristig skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. (K2 p. 12.17)

Kasserade varor

Kostnaden för kasserade varor kostnadsförs i den period som varorna kasseras. (K2 p. 12.18)

Anskaffningsvärde**Likvida medel**

När ett lager av råvaror m.fl. betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 9.8)

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

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. (K2 p. 9.9)

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för ett lager av råvaror m.fl. som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i punkterna 9.8 och 9.9. (K2 p. 9.10)

Byten

För byten av lagervaror gäller särskilda regler, se K2 p. 2.7–8.

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för ett lager av råvaror m.fl. som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

Offentligt stöd

När ett lager av råvaror m.fl. 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. (K2 p. 9.14)

Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp. (K2 p. 9.15)

Råvaror och fornödenheter till bestämd mängd och fast värde

Råvaror och fornödenheter som enligt ÅRL får tas upp till en bestämd mängd och fast värde, anses inte variera väsentligt om pos-tens sammantagna värde kan antas ligga inom intervallet plus/mi-nus 20 procent av det redovisade värdet. (K2 p. 12.6)

När ett varulager inte längre ska redovisas

En lagerpost ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Har en tillgång kasserats ska den inte heller redovisas. (K2 p. 9.4)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Vilka lager av råvaror m.fl. som ska redovisas**

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Ett lager av råvaror m.fl. ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Lägsta värdets princip

Vid värdering av varor som är i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster får anskaffningsvärdet jämföras med återanskaffningsvärdet. Återanskaffningsvärdet ska beräknas enligt samma metod som anskaffningsvärdet men baseras på balansdagens priser. (K3 p. 13.13)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

Utgifter direkt häftförliga till inköp av lagervaror

Inköpsspris, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå) samt utgifter för transport, hantering och annat som är direkt häftförliga till inköp av färdigvaror, material och tjänster ska räknas in i företagets utgifter för inköp av varor i lager. Handelsrabatter, prisavdrag och liknande ska dras av när utgifterna för inköp beräknas. (K3 kap. 13 kommentar till 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL)

4

Utbytbara varor

Med varulager av likartade tillgångar där företag kan bestämma anskaffningsvärdet enligt först-in-först-ut-principen eller liknande avses varor som är utbytbara. Vilka varor som är utbytbara bestäms utifrån varornas beskaffenhet och användning för företaget. Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod. (K3 p. 13.5)

Kreditvillkor som avviker från det normala

Ett företag som förvarar råvaror, tillsatsvaror och förnödenheter med kreditvillkor som avviker från det normala ska minska anskaffningsvärdet med finansieringskomponenten. (K3 p. 13.6)

Offentligt bidrag

I juridisk person får ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en omsättningstillgång minska tillgångens anskaffningsvärde. (K3 p. 24.9)

Noter***Enligt ÅRL***

- Om ett större företag har justerat tillgången uteslutande av skatte-skäl ska upplysning lämnas om detta, inklusive belopp. (5 kap. 26 § andra stycket ÅRL)
- Om nettoförsäljningsvärdet avviker väsentligt från anskaffningsvärdet ska större företag ange skillnadsbeloppet. (5 kap. 26 § tredje stycket ÅRL)
- Pantsatt varulager redovisas i not. (5 kap. 14 § ÅRL)
- Större företag ska ange vika poster i balansräkningen panten avser. (5 kap. 46 §)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Redovisningsprincip för varulager. (K3 p. 8.3)
- Princip för omräkning till redovisningsvaluta för poster som anskaffats i annan valuta. (K3 p. 8.3 A)

Observera

Posten Råvaror och förnödenheter i årsredovisningen inkluderar enligt ÅRL lagerförändring av råvaror, tillsatsmaterial och förnödenheter.

Råvaruderivat som är avsedda för och förväntas regleras genom leverans av varor till företaget ska återspeglas i anskaffningsvärdet för råvarorna och utgör inte finansiella instrument enligt ÅRL.

Det är både enligt K2 och enligt K3 tillåtet att tillämpa principen om först-in-först-ut på en separerad del av lagret och vägda genomsnittspriser för en annan del av lagret.

Inkomst-skatt

Se konto 1430–1450.

Läs mer***ÅRL***

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 3 § andra–fjärde styckena ÅRL

4 kap. 9 § ÅRL om anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar

4 kap. 11 § ÅRL om anskaffningsvärdet för varulager

4 kap. 12 § ÅRL om redovisning till bestämd mängd och fast värde

4 kap. 14 c § ÅRL om råvaruderivat

5 kap 26 § (större företag) andra och tredje stycket ÅRL om upplysningar kopplat till omsättningstillgångar

K2

K2 p. 2.9 om schablonmässig värdering

K2 p. 4.4 om redovisning av kostnad för råvaror, tillsatsmaterial och fornödenheter

K2 p. 7.3 om beräkning av utgiftens storlek

K2 kap. 12 om varulager

K3

K3 kap. 13 om varulager

IL

17 kap. om lager

17 kap. 4 § IL om djur i jordbruk och renskötsel

4

Varor under tillverkning**Färdiga varor**

(För handelsvaror, se konto 1460 nedan.)

1430 Lager av halvfabrikat

Kontots innehåll Lager av halvfabrikat, dvs. varor som är under tillverkning för att bli färdiga varor, ska särredovisas.

1440 Produkter i arbete

Kontots innehåll Produkter i arbete (PIA), om denna bearbetningsfas redovisas som särskild typ av omsättningstillgång.

1450 Färdiga varor

Kontots innehåll Färdiga varor som tillverkats inom företaget och som är avsedda för försäljning i den ordinarie verksamheten.

Allmänt *Definition och klassificering*

Se instruktionerna till konto 1410–20.

Lägsta värdets princip

Lägsta värdets princip, inklusive kollektiv värdering, framgår av instruktionerna till konto 1410–1420.

Anskaffningsvärde

Se instruktionerna till konto 1410–1420. Dessa instruktioner ska även tillämpas för värdering av inköpta halvfabrikat eftersom anskaffningsvärdet även i ett sådant fall utgörs av ett inköpspris och andra utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

Vad gäller värdering av tillverkade tillgångar tillåter ÅRL att en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om skillnad mellan varu-lagervärdering enligt K2 och K3, se sidan 421.

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde avses är det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala för verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans. Med försäljningskostnad avses även de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. (K2 p. 12.14–15, K3 p. 13.10)

Schablonmässig värdering

En schablonmässig metod får användas vid värdering av varor under tillverkning om det är svårt att få fram korrektta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

- det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- schablonen används konsekvent, och
- schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (K2 p. 2.9, K3 p. 13.4)

Se även *Allmänt* ovan.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om skillnad mellan varulagervärdering enligt K2 och K3, se sidan 421.

**Bokslut
enligt K2****Vilka lager av halvfabrikat som ska redovisas**

Ett företag ska redovisa lager av halvfabrikat som det äger. (K2 p. 9.2)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till konto 1410–20.

Lägsta världets princip

Undantag för beräkning av nettoförsäljningsvärdet framgår av instruktionerna till konto 1410, 1420. Observera att punkt 12.15 om användning av återanskaffningsvärdet även gäller halvfabrikat.

Sådana särskilda skäl som enligt ÅRL medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärdet inte kan motiveras av kostnadsskäl. (K2 p. 12.16)

Behandling av negativt nettoförsäljningsvärdet framgår av instruktionerna till konto 1410, 1420.

Anskaffningsvärdet

Se även instruktionerna till konto 1410, 1420.

I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande utgifter räknas in

- Inköpspriset för material samt utgifter för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag, se instruktionerna till konto 1410, 1420.
- Utgifter för lön till och arbetsavgifter för anställda och utgifter för inhryd personal som arbetar med att tillverka varorna.
- Utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av tillgång, se instruktionerna till konto 1410, 1420. (K2 p. 12.10)

Företagen får, men måste inte, räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor. Det ska i så fall göras utifrån normalt kapacitetsutnyttjande. (K2 p. 12.11)

4

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in

- ränteutgifter,
- lagerhållningskostnader,
- administrationskostnader,
- försäljningsomkostnader, eller
- forsknings- och utvecklingskostnader. (K2 p. 12.12)

När varulager inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till konto 1410–20.

Redovisning i resultaträkningen

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 produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbeten för annans räkning*. (K2 p. 12.13)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om skillnad mellan varulagervärdering enligt K2 och K3, se sidan 421.

Vilka lager av halvfabrikat som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En lager av halvfabrikat ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärdet eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Lägsta värdets princip

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

Varor under tillverkning för att säljas

Kan ett nettoförsäljningsvärdet inte fastställas för varor som är under tillverkning (PIA) för att säljas, ska anskaffningsvärdet jämföras med det uppskattade försäljningspriset för den färdiga varan med avdrag för uppskattade kostnader för färdigställande och kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning. (K3 p. 13.12)

Varor som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten

Vid värdering enligt lägsta värdets princip av färdiga varor ska anskaffningsvärdet jämföras med nettoförsäljningsvärdet. (K3 p. 13.11)

Anskaffningsvärde**Material i tillverkning**

Inköpsspris för material som används i tillverkningen framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Inköp till onormala kreditvillkor framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

FIFU m.m.

Bestämning av anskaffningsvärde enligt först-in-först-ut-principen eller liknande princip framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Indirekta tillverkningskostnader

Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager. I annat fall får de inkluderas. (K3 p. 13.7)

Kan tillverkningskostnaderna för två eller flera varor som tillverkas samtidigt inte särskiljs ska tillverkningskostnaderna fördelats på ett logiskt och konsekvent sätt. En biprodukt som är oväsentlig ska värderas till nettoförsäljningsvärdet och detta värde ska dras av från huvudproduktens anskaffningsvärdet. (K3 p. 13.8)

Ett företag som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för varor i lager ska fördela fasta tillverkningsomkostnader på basis av normal tillverkningskapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelats på varje tillverkad vara minskas så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet. Rörliga tillverkningsomkostnader ska fördelas på varje tillverkad enhet på basis av faktisk produktion. (K3 p. 13.9)

Låneutgifter

Har ett företag valt att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet, ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan härföras till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas. För mer information om aktivering av låneutgifter, se instruktionerna till *konto 1110*. (K3 p. 25.4)

- Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Noter**Enligt ÅRL**

- Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska upplysning lämnas av större företag om detta i en not. (5 kap. 26 § första stycket ÅRL)
- Om lagret justerats av enbart skatteskäl ska större företag lämna upplysning om det, inklusive belopp. (5 kap. 26 § andra stycket ÅRL)

- Om nettoförsäljningsvärdet på balansdagen avviker väsentligt från anskaffningsvärdet ska större företag lämna upplysning om det. (5 kap. 26 § tredje stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL. Det ska däremot upplysas om företaget har tagit med indirekta kostnader i anskaffningsvärdet. (K2 p. 18.7)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Upplysning om vilka redovisningsprinciper som har valts. (K3 p. 8.3)

Observera

Indirekta tillverkningskostnader får enligt K2 räknas in i anskaffningsvärdet för djur i jordbruk och renskötsel som värderas enligt 17 kap. 5 § IL.

Pålägget för sociala avgifter enligt K2 innehåller enbart lagstadgade arbetsgivaravgifter.

En lagervärdering enligt K2 tillåter att alla indirekta tillverkningskostnader kostnadsförs i takt med att de uppstår (och inte som en varukostnad då produkterna säljs). Därmed kan ett redovisat värde på lager enligt K2 bli lägre än enligt K3 eftersom K3 och i vissa fall kräver att indirekta tillverkningsomkostnader läggs till lagervärde.

Inkomstskatt

Den skattemässiga avgränsningen mellan lager och inventarier är i praktiken densamma som i redovisningen. Vid inkomstbeskattningen avses med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde detsamma som i redovisningen. Det innebär exempelvis att i det fall ett företag inte får eller väljer att inte räkna in indirekta tillverkningskostnader i det redovisade lagervärde ska detta inte heller beaktas vid den skattemässiga lagervärderingen.

Skattemässigt får som huvudregel en lagertillgång inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. 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 §§ ÅRL användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Skattemässigt finns en alternativ värderingsregel. Denna innebär att lagret alltid får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Alternativregeln kan inte tillämpas vid värdering till nettoförsäljningsvärdet, eftersom hänsyn redan tagits till eventuellt nedskrivningsbehov. Denna skattemässiga reserv redovisas både av företag som tillämpar K2- och K3-regler som huvudregel som en minskning av lagersaldot i denna kontogrupp och inte som en obeskattad reserv. Om reserven visas som en obeskattad reserv används konto 2196 Lagerreserv.

Särskilda värderingsregler gäller för djur i jordbruk.

ÅRL**Läs mer**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 3 § andra–fjärde styckena ÅRL

4 kap. 9 § ÅRL om anskaffningsvärde för omsättningstillgångar

4 kap. 11 § ÅRL om anskaffningsvärde för varulager

4 kap. 12 § ÅRL om redovisning till bestämd mängd och fast värde

4 kap. 14 c § ÅRL om råvaruderivat

5 kap. 26 § om upplysningar avseende omsättningstillgångar (större företag)

K2

K2 p. 2.9 om schablonmässig värdering

K2 p. 4.4 om redovisning av kostnad för råvaror, tillsatsmaterial och fornödenheter

K2 p. 7.3 om beräkning av utgiftens storlek

K2 kap. 12 om varulager

K3

K3 kap. 13 om varulager

IL

17 kap. IL om lager

17 kap. 5 § IL om djur i jordbruk och renskötsel

4

Handelsvaror

(För färdiga varor, se konto 1450 ovan.)

1460 Lager av handelsvaror

Kontots innehåll Lager av handelsvaror som har anskaffats för vidareförsäljning i den ordinarie verksamheten.

Allmänt **Definition och klassificering**
Se instruktionerna till konto 1410–20.

Lägsta värdets princip

Handelsvaror ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

Varulager får tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet på handelsvaror i juridisk person under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger. (K2 p. 12.5, K3 p. 13.14)

Kollektiv värdering får endast användas

- för homogena varugrupper, och
- 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. (K2 p. 12.3, K3 p. 13.3)

Försäljningsvärdet

Med försäljningsvärdet avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala för verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans. Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan hänpöras till försäljningstransaktionen. (K2 p. 12.14–15, K3 p. 13.10)

Anskaffningsvärdet

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

FIFU m.m.

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. (4 kap. 11 § första stycket ÅRL)

Utgifter direkt hänpörliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt hänpörliga till förvärv av en tillgång och som enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade

varor, är bl.a. utgifter för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag. (K2 p. 12.7, K3 kommentar till 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL)

Schablonmässig värdering

En schablonmässig metod får användas vid värdering av lager av handelsvaror om det är svårt att få fram korrektta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

- det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- schablonen används konsekvent, och
- schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (K2 p. 2.9, K3 p. 13.4)

Se även *Allmänt* ovan.

Ett företag ska redovisa lager av handelsvaror som det äger. (K2 p. 9.2)

Bokslut enligt K2

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Ett lager av handelsvaror ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga lagret av handelsvaror. Risker och förmåner övergår enligt följande:

Om så övergår väsentliga risker och förmåner ...
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
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

(K2 p. 9.3)

4

Lägsta värdets princip

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet

behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas. (K2 p. 12.4 andra stycket)

Anskaffningsvärde

Likvida medel

Vid betalning med likvida medel är utgiften för inköp av handelsvaror det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

Anskaffningsvärde beräknat utifrån försäljningspris

I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset exklusive moms med avdrag för antingen det pålägg som används i priskalkylen eller bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen. (K2 p. 12.8)

Redovisning i resultaträkningen

Kostnader för handelsvaror inklusive lagerförändring ska särredovisas i resultaträkningen. (K2 p. 4.4)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka lager av handelsvaror som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Ett lager av handelsvaror ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Lägsta värdets princip

Vid värdering enligt lägsta värdets princip av varor som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten ska anskaffningsvärdet jämföras med nettoförsäljningsvärdet. (K3 p. 13.11)

Anskaffningsvärde

Med anskaffningsvärde förstås normalt utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. (4 kap. 9 § andra stycket ÅRL)

Utgifter direkt hänförliga till inköp av lagervaror

Inköpsspris, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå) samt utgifter för transport, hantering och annat som är direkt hänförliga till inköp av färdigvaror, material och tjänster ska räknas in i företagets utgifter för inköp av varor i lager. Handelsrabatter, prisavdrag och liknande ska dras av när utgifterna för inköp beräknats. (K3 kap. 13 kommentar)

**Avvikande kreditvillkor**

Ett företag som förvarar varor i lager med kreditvillkor som avviker från det normala ska minska anskaffningsvärdet med finansieringskomponenten. (K3 p. 13.6)

Likartade tillgångar

Med varulager av likartade tillgångar som där företag kan bestämma anskaffningsvärdet enligt först-in-först-ut-principen eller liknande avses varor som är utbytbara. Vilka varor som är utbytbara bestäms utifrån varornas beskaffenhet och användning för företaget. Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod. (K3 p. 13.5)

Enligt ÅRL

- Om lagret varit föremål för justering uteslutande av skatteskäl ska större företag lämna upplysning om det, inklusive belopp. (5 kap. 26 § andra stycket ÅRL)
- Om nettoförsäljningsvärdet avviker väsentligt från anskaffningsvärdet ska större företag ange skillnadsbeloppet. (5 kap. 26 § tredje stycket ÅRL)
- Pantsatt varulager redovisas inom linjen till redovisat värde. (5 kap. 14 § ÅRL)
- Större företag ska upplysa om vilken post i balansräkningen panten avser. (5 kap. 46 § ÅRL)

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Värderingsprincip för varulager. (K3 p. 8.3)

4

K3 innehåller ingen specifik regel för beräkning av anskaffningsvärdet för handelsvaror såsom K2 gör. Den metod som K2 anger rymmer dock inom definitionen av anskaffningsvärdet som en schablon om den resulterar i ungefär samma värde som en strikt värdering till anskaffningsvärdet skulle ge.

Observera

Se konto 1430–1450.

Inkomstskatt**ÅRL**

2 kap. 3 a § om väsentlighet

Läs mer

4 kap. 3 § andra–fjärde styckena ÅRL

4 kap. 9 § ÅRL om anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar

4 kap. 11 § ÅRL om anskaffningsvärdet för varulager

5 kap. 26 § ÅRL (större företag) om upplysning om omsättningstillgångar

K2

K2 p. 2.9 om schablonmässig värdering

K2 p. 4.4 om redovisning av kostnad för handelsvaror

K2 p. 7.3 om beräkning av utgiftens storlek

K2 kap. 12 om varulager

K3

K3 kap. 13 om varulager

IL

17 kap. IL om lager och pågående arbeten

Övriga lagertillgångar

Övriga lagertillgångar 1490

På kontot debiterar ett företag som t.ex. handlar med värdepapper sitt lager av värdepapper och ett företag som handlar med fastigheter sitt lager av fastigheter. På kontot debiteras också värdet på djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som omsättningstillgångar.

Definition och klassificering Allmänt
Se instruktionerna till konto 1410–1420.

Lägsta värdets princip
Lägsta värdets princip, inklusive kollektiv värdering, framgår av instruktionerna till konto 1410–1420.

Anskaffningsvärde
Se instruktionerna till konto 1410–1420.

Försäljningsvärde
Definition av försäljningsvärde framgår av instruktionerna till konto 1410–1420.

Se även Allmänt ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Vilka övriga lagertillgångar som ska redovisas
Ett företag ska redovisa övriga lagertillgångar som det äger. (K2 p. 9.2)

På kontot redovisas lager av värdepapper (t.ex. lageraktier), lagerfastigheter samt djur som klassificerats som omsättningstillgång. (K2 p. 4.7)

4

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas
En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången. Vid inköp av värdepapper som utgör lager övergår risker och förmåner på kontraktsdagen. (K2 p. 9.3) För övriga lagertillgångar som bokförs på kontot, se instruktionerna till konto 1410–1420.

Lägsta värdets princip
Lägsta värdets princip, inklusive kollektiv värdering, framgår av instruktionerna till konto 1410–1420.

Anskaffningsvärde

Se instruktionerna till konto 1410–1420.

När övriga lagertillgångar inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till konto 1410–1420.

Redovisning i resultaträkningen

Se instruktionerna till konto 1410–1420.

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka övriga lagertillgångar som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En övrig lagertillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för den här typen av varulager.

Observera

Om företaget bedriver handel med värdepapper redovisas dessa värdepapper här eftersom intäkterna från försäljningen ingår i posten Nettoomsättning.

**Inkomst-
skatt****Finansiella instrument**

Lager av finansiella instrument ska tas upp till det verkliga värdet. Lagret får dock tas upp till det samlade anskaffningsvärdet om samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap tar upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

97-procentsregeln

Lager får tas upp till 97 procent av tillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Detta gäller dock inte lager av

- fastigheter och liknande tillgångar,
- aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar,
- elcertifikat, samt
- utsläppsrätter, utsläppsminskningensheter och certifierade utsläppsminskningar.

Djur i jordbruk

Skattemässigt anses djur i jordbruk alltid som lagertillgång. Särskilda skatterättsliga regler gäller för värderingen och Skatteverket utfärdar föreskrifter och allmänna råd om beräkning av produktionsutgift och nettoförsäljningsvärde.



4

145

Pågående arbeten för annans räkning

1470

Pågående arbeten

Kontots innehåll Pågående arbeten för annans räkning i tjänste- och entreprenad-företag som redovisar fastprisuppdrag enligt alternativregeln i K2 eller i K3 i juridisk person.

Allmänt

Definition och klassificering

Se instruktionerna till konto 1410–20.

Tjänsteuppdrag

En utförlig beskrivning av de regler som gäller för redovisning av pågående arbeten för annans räkning finns i inledningen till kontogrupperna 30–34, se sidan 252. Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 424.

Lägsta värdets princip

Lägsta värdets princip, inklusive kollektiv värdering, framgår av instruktionerna till konto 1410–1420.

Anskaffningsvärde

Se instruktionerna till konto 1410–1420. Denna instruktion ska även tillämpas för värdering av pågående arbeten eftersom anskaffningsvärdet även här utgörs av ett inköpspris och andra utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

Försäljningsvärde

Definition av försäljningsvärde framgår av instruktionerna till konto 1410–1420.

**Bokslut
enligt K2**

Se även Allmänt ovan.

Vilka pågående arbeten som ska redovisas

Ett företag ska redovisa pågående arbeten som det äger. (K2 p. 9.2)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till konto 1410–1420.

Redovisning av pågående arbeten

På kontot bokförs totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång. Är den negativ är posten en skuld. (K2 p. 4.7 samt 6.24, del av)

Anskaffningsvärde

I anskaffningsvärdet för pågående arbeten ska följande utgifter räknas in

- Inköpspriset för material samt utgifter för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag, se instruktionerna till konto 1410, 1420.
- Utgifter för lön till och arbetsavgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna.
- Utgifter som är direkt hänförliga till förvarva av tillgång, se instruktionerna till konto 1410–1420. (K2 p. 12.9)

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123. Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Vilka pågående arbeten som ska redovisas**

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Ett pågående arbeten ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

För pågående arbeten i branscher som avses i 17 kap. 23 § IL får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § IL som intäkt senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som tillgång och fakturerade belopp som skuld om inte annat framgår av punkt 23.32 (se nedan). Detta gäller endast om företaget redovisar samtliga uppdrag som omfattas av 17 kap. 27 § IL på samma sätt. (K3 p. 23.31)

4

Tillämpas färdigställandemetoden och det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett uppdrag, ska den befara förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

Uppdragsutgifter som redovisas i posten Pågående arbeten ska omfatta

- utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
- utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
- sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Uppdragsinkomsten ska omfatta
 a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och
 b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar. (K3 p. 23.32)

Tillämpas färdigställandemetoden ska punkterna 23.31 och 23.32 normalt tillämpas på varje enskilt uppdrag. (K3 p. 23.33–23.36)

Noter***Enligt ÅRL***

- Pantsatt varulager redovisas i not. (5 kap. 14 § ÅRL (alla företag) och 5 kap. 46 § ÅRL (större företag).)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- Upplysning ska lämnas om huvudregeln eller alternativregeln tillämpas på uppdrag till fast pris. (K2 p. 18.5)
- Ett företag som tillämpar alternativregeln på tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris och har räknat in indirekta utgifter i värdet för pågående arbeten för annans räkning ska lämna upplysning om det. (K2 p. 18.6)
- När företaget redovisar tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln men någon resultatavräkning inte redovisats ska följande upplysningar lämnas (oavsett om nettoposten är en tillgång eller skuld):
 - aktiverade nedlagda utgifter, och
 - fakturerat belopp. (K2 p. 18.12)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Ett större företag ska lämna följande upplysningar om pågående uppdrag per balansomdagen:
 - Upparbetade intäkter.
 - Fakturerade belopp.
 - Av beställaren innehållna belopp. (K3 p. 23.30)
- Upplysning ska lämnas om värderingsprincip för pågående arbeten. (K3 p. 8.3)

Observera

Posten Pågående arbeten för annans räkning kan, vilket nämnts ovan, enbart finnas när tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln. Vilka verksamheter som enligt K3 omfattas av denna alternativregel styrs av IL. I K2 kan alla företag oavsett bransch redovisa enligt alternativregeln.

Enligt både K2 och K3 ska intäkt redovisas när uppdraget är väsentligen fullgjort. Det är inte möjligt att vänta med intäktsredovisningen tills uppdraget är slutligt ekonomiskt fullgjort.

Oavsett regelverk ska reservering alltid göras omedelbart vid förlustkontrakt.

Inkomstskatt

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de

eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten till fast pris ska följas vid beskattningen. Som grund ska således den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbete till fast pris följas vid beskattningen. Redovisar den skattskyldige enligt successiv vinstavräkning i redovisningen ska detta följas vid beskattningen. Motsvarande gäller om den skattskyldige tillämpar alternativregeln i redovisningen.

Särskilda skatterättsliga bestämmelser finns för vissa branscher, nämligen skattskyldiga som bedriver byggnads-, hantverks-, anläggnings- eller konsultrörelse. Enligt huvudregeln får en skattskyldig i någon av dessa branscher inte ta upp arbeten som inte har slutförts till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Trots detta får sådana arbeten alltid tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet.

ÅRL

2 kap. 3 a § om väsentlighet

4 kap. 10 § ÅRL om pågående arbeten

5 kap. 26 § ÅRL (större företag) om upplysningar om omsättningstillgångar

Läs mer**K2**

K2 p. 6.8–26 om redovisning av tjänste- och entreprenaduppdrag

K3

K3 p. 23.9–27 om tjänsteuppdrag och entreprenadavtal enligt huvudregeln

K3 p. 23.31–36 om pågående arbeten enligt alternativregeln

IL

17 kap. 23–32 §§ IL om pågående arbeten

4

Förskott till leverantörer

1480

Förskott för varor och tjänster

**Kontots
innehåll**

Förskott för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager debiteras detta konto.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

På kontot redovisas betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits. (K2 p. 4.7)

Sådana utgifter som enligt K2 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. (K2 p. 9.3)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt* ovan.

K3 innehåller inga särregler för förskott till leverantörer.

Observera

Postens klassificering förutsätter att förskottet ska regleras genom leverans av varor eller tjänster och inte genom betalning av pengar.

**Inkomst-
skatt**

Värdet av förskott för varor och tjänster påverkar inte det skattemässiga lagervärdet. I stället får avdrag göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Läs mer**K2**

K2 p. 4.7 om balansräkningens rubriker m.m.

K2 p. 9.3 om när en tillgång ska redovisas

Kortfristiga fordringar

Rad i balansräkningen	Konton
Kundfordringar	1510, 1520, 1530, 1550, 1580
Fordringar hos koncernföretag	1560, 1660
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	1570, 1670
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1570, 1670
Övriga fordringar	1610, 1630, 1640, 1650, 1680
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	1620
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	1710, 1720, 1730, 1740, 1750, 1760, 1770, 1780, 1790

Kundfordringar

Fordringar hos koncernföretag

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i

(För kortfristiga fordringar hos koncernföretag och intresseföretag m.fl., se kontona 1660 och 1670 under rubriken Övriga fordringar.)

Kundfordringar

1510

4

Samtliga kundfordringar. Se dock konto 1560 och 1570.

**Kontots
innehåll**

Växelfordringar

1520

Växelfordringar där kontot krediteras när växelfordringar löses, diskonteras eller omsättes.

**Kontots
innehåll**

Kontraktsfordringar

1530

Sådana avbetalningskontrakt som är vanliga t.ex. i bilhandeln.

**Kontots
innehåll**

Konsignationsfordringar

1550

Fordringar hos kommissionärer på grundval av kommissionärens försäljningsavräkning.

**Kontots
innehåll**

151

1560 Kundfordringar hos koncernföretag

Kontots innehåll Sådana kundfordringar som avser moderföretag, dotterföretag och andra koncernföretag.

1570 Kundfordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kontots innehåll Kontot delas lämpligen upp i underkonton för att styra till rätt rad i balansräkningen. Se vidare i Bokföringsboken.

Sådana kundfordringar som avser intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

1580 Fordringar för kontokort och kuponger

Kontots innehåll Fordringar som uppstår mot kontokorts- och kuponginlösenföretag.

Allmänt För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

För värdering av finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde, se 4 kap. 14 a–e §§ och 5 kap. 4 a–c §§ ÅRL samt K3 kap. 12.

För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrt företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se Allmänt under konto 1330 på sidan 100.

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

För regler avseende klassificering av kundfordringar som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

Fordringar i annan valuta

Kundfordringar i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

Enligt både K2 och K3 ska kundfordringar i annan valuta än redovisningsvaluta, om de inte är föremål för säkring, tas upp till balansdagens kurs.

Kvittning

Mot kundfordringar är det tillåtet att kvitta skulder till samma företag, dvs. endast skillnadsbeloppet redovisas. Förutsättningen för detta är att det finns en legal kvittningsrätt.

Schablonmässig värdering

En schablonmässig metod får användas vid värdering av lager av handelsvaror om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

- det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- schablonen används konsekvent, och
- schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (K2 p. 2.9, K3 p. 13.4)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2****Vilka kundfordringar som ska redovisas**

Ett företag ska redovisa kundfordringar som det äger. (K2 p. 9.2)

Klassificering

Kundfordringar som normalt förfaller till betalning inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga. (K2 p. 13.2)

Värdering

En kundfordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta. (K2 p. 13.4)

Kundfordringar som företaget belånat ska värderas till högst det belopp som beräknas inflyta och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar. (K2 p. 13.6)

Säkringsredovisning

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. (K2 p. 13.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

4

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Vilka kundfordringar som ska redovisas**

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytanet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehållar framtida ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En kundfordring ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

En kundfordran anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

Värdering

Räntebärande finansiella instrument som är fordringar och som redovisas som omsättningstillgångar får vid det första redovisnings-tillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde. (K3 p. 11.16 första stycket)

Borttagande från balansräkningen

Ett företag får inte längre redovisa en finansiell tillgång i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till kassaflödet från tillgången har upphört eller reglerats, exempelvis genom att en kund betalat en kundfaktura. (K3 p. 11.30)

Har ett företag i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en finansiell tillgång till en annan part, exempelvis när en kundfordran sålts till ett factoringföretag, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. (K3 p. 11.31 första stycket)

Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en finansiell tillgång tas bort från balansräkningen, exempelvis förlustrisk vid factoringhantering av kundfordringar, ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. (K3 p. 11.33)

Säkringsredovisning

För säkringsredovisning enligt K3, se K3 p. 11.38–60 och 11.67.

För värdering av kundfordringar när företaget har valt att värdera finansiella instrument till verklig värde, se K3 kap. 12.

Observera

I balansräkningen ska särredovisning ske av fordringar på

- Koncernföretag
- Intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kundfordringar på ovan nämnda företag ska redovisas sammanslaget med kortfristiga fordringar på samma företag.

Inkomst-skatt

I IL klassificeras fordringar m.m. som kapitaltillgångar eller som tillgångar i näringsverksamheten (näringstillgångar).

Kapitaltillgångar

Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.



Klassificeringen får betydelse när en värdeförändring ska tas upp eller dras av respektive hur en kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas. För näringstillgångar gäller att den värdering som gjorts i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. För kapitalltgångar gäller reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster, dvs. vinster och förluster ska som huvudregel redovisas i deklarationen när tillgången avyttras. Värdeförändringar på sådana tillgångar påverkar inte det skattemässiga resultatet.

Näringstillgångar

Med näringstillgångar avses såvitt nu är aktuellt kundfordringar och liknande tillgångar. Med kundfordringar avses fordringar på grund av försäljning av varor och tjänster. Fordringar på grund av försäljning av anläggningstillgångar, inventarier och fastigheter, räknas dock som kapitalltgångar.

Kundfordringar i utländsk valuta ska även skattemässigt värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan fordran, ska denna tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i redovisningen, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

Läs mer

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

K2

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

K2 p. 13.2–6 om kortfristiga fordringar

4

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 6 om redovisning av fakturakredit och factoring

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitalltgångar

Övriga fordringar

Fordringar hos koncernföretag

Fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i

(För kundfordringar hos koncernföretag och intresseföretag m.fl., se kontona 1560 och 1570 under rubriken Kundfordringar.)

1610 Kortfristiga fordringar hos anställda

Kontots innehåll	Kortfristiga fordringar hos anställda.
-----------------------------	--

1660 Kortfristiga fordringar hos koncernföretag

Kontots innehåll	Kortfristiga fordringar exklusive fakturafordringar hos koncernföretag.
-----------------------------	---

1670 Kortfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kontots innehåll	Kontot delas lämpligen upp på underkonton för att styra till rätt rad i balansräkningen. Se vidare i Bokföringsboken. Kortfristiga fordringar exklusive fakturafordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintesse i.
-----------------------------	--

1680 Andra kortfristiga fordringar

Kontots innehåll	Andra kortfristiga fordringar. Se även 1683 Derivat på sidan 160.
-----------------------------	---

1690 Fordringar för tecknat men ej inbetalts aktiekapital

Kontots innehåll	Redovisning av fordringar hos aktieägare vid nyemissioner.
-----------------------------	--

Allmänt	För ÅRL:s bestämmelser, se <i>Allmänt om omsättningstillgångar</i> sidan 123.
----------------	---

För värdering av finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde, se 4 kap. 14 a–e §§ och 5 kap. 4 a–c §§ ÅRL samt K3 kap. 12.



För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrd företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se Allmänt under konto 1330 på sidan 100.

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

För regler avseende klassificeringen av en tillgång som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

Fordringar i annan valuta

Fordringar i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rätvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

Enligt både K2 och K3 ska fordringar i annan valuta än redovisningsvaluta, om de inte är föremål för säkring, tas upp till balansdagens kurs.

Kvittning

Mot fordringar är det tillåtet att kvitta skulder till samma företag, dvs. endast skillnadsbeloppet redovisas. Förutsättningen för detta är att det finns en legal kvittningsrätt.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Vilka övriga fordringar m.fl. som ska redovisas

Ett företag ska redovisa övriga fordringar m.fl. som det äger. (K2 p. 9.2)

Klassificering och värdering

Övriga fordringar m.fl. som normalt förfaller till betalning inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga. (K2 p. 13.2)

Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtidiga skatt (uppskjuten skattefordran). (K2 p. 13.3)

En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta. (K2 p. 13.4)

4

Säkringsredovisning

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 dock värderas till terminskursen. (K2 p. 13.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

Vilka övriga fordringar m.fl. som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Övriga fordringar m.fl. ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

Övriga fordringar m.fl. anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehås i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

Värdering

Räntebärande finansiella instrument som är fordringar och som redovisas som omsättningstillgångar får vid det första redovisnings-tillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde. (K3 p. 11.16 första stycket)

Borttagande från balansräkningen

Ett företag får inte längre redovisa en finansiell tillgång i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till kassaflödet från tillgången har upphört eller reglerats, exempelvis genom att en anställd återbeta-lat ett lån. (K3 p. 11.30)

Har ett företag i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en finansiell tillgång till en annan part, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. (K3 p. 11.31 första stycket)

Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en finansiell tillgång tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. (K3 p. 11.33)

Säkringsredovisning

För säkringsredovisning enligt K3, se K3 p. 11.38–60 och 11.67.

För värdering av kortfristiga fordringar när företaget har valt att värdera finansiella instrument till verklig värde, se K3 kap. 12.

Observera

I balansräkningen ska särredovisning ske av fordringar på

- Koncernföretag
- Intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kortfristiga fordringar på ovan nämnda företag ska redovisas sam-manslagt med kundfordringar på samma företag.

I IL klassificeras fordringar m.m. som tillgångar i näringsverksamheten (näringstillgångar) och kapitaltillgångar.

Inkomst-skatt**Kapitaltillgångar**

Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Klassificeringen får betydelse när en värdeförändring ska tas upp eller dras av respektive hur en kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas. För näringstillgångar gäller att den värdering som gjorts i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. För kapitaltillgångar gäller reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster, dvs. vinster och förluster ska som huvudregel redovisas i deklarationen när tillgången avyttras. Värdeförändringar på sådana tillgångar påverkar inte det skattemässiga resultatet.

Kundfordringar

Kundfordringar utgör näringstillgångar och den värdering som gjorts i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Detta gäller även mellan närstående parter men i dessa fall ställer rättspraxis ofta högre bevismässigt krav.

Med kundfordringar avses fordringar på grund av försäljning av varor och tjänster. Kortfristiga fordringar hos anställda torde vara liknande tillgångar.

Kortfristiga lånefordringar hos koncern- och intresseföretag är kapitaltillgångar, se också konto 1320 m.fl.

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

Läs mer**4**

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

K2

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

K2 p. 13.2–6 om kortfristiga fordringar

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

**1630 Avräkning för skatter och avgifter
(skattekonto)**

Kontots innehåll Kontot debiteras/krediteras månadsvis vid upprättande av skattedeklaration. Dessutom debiteras kontot vid betalning till skattekontot och krediteras vid återbetalning från skattekontot.

Allmänt Se instruktionerna till *konto 2510*.

Läs mer **K3**
K3 kap. 29 Inkomstskatter.

1640 Skattefordringar

Kontots innehåll Kontot används normalt inte under räkenskapsåret utan debiteras i bokslutet om företaget har en nettofordran avseende aktuell skatt.

Allmänt Se instruktionerna till *konto 2510*.

Bokslut enligt K2 Se även *Allmänt* ovan.
Se instruktionerna till *konto 2510*.

Bokslut enligt K3 Se även *Allmänt* ovan.
Se instruktionerna till *konto 2510*.

Läs mer **K3**
K3 kap. 29 Inkomstskatter.

1650 Momsfordran

Kontots innehåll Företag som oftast brukar ha en momsfordran i Momsdeklarationen kan använda detta konto som alternativ till konto 2650 Redovisningskonto för moms och då för samtliga redovisningsperioder under räkenskapsåret (även för de perioder momsskuld undantagsvis uppstår).

Allmänt Se instruktionerna till *konto 2610–2660*.

1683 Derivat

Kontots innehåll Kontot används för redovisning av derivat som värderade till anskaffningsvärde eller verklig värde om derivatet inte används för verklig värde-säkring till anskaffningsvärde.

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 (K3: får) ändå värderas till terminskursen. (K2 p. 13.5, K3 p. 11.52)

Allmänt

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3*****Vilka derivat som ska redovisas***

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehållar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Ett derivat ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

Ett derivat anses inte vara avsett att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

4

Definition av ett derivatinstrument

Ett derivatinstrument är ett finansiellt instrument som uppfyller följande kriterier:

- Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
- Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
- Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. (K3 p. 11.8)

För säkringsredovisning då finansiella instrument redovisas till anskaffningsvärde, se K3 p. 11.38–60 och 11.67.

För värdering av derivat till verklig värde, se K3 kap. 12.

Noter***Enligt ÅRL***

- För varje kategori av derivatinstrument som värderas till anskaffningsvärde ska anges verkligt värde tillsammans med en beskrivning av omfattning och typ av instrument (större företag). (5 kap. 27 § ÅRL)
- För derivat som värderas till verkligt värde, se 5 kap. 10 § ÅRL.

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Se vidare K3 kap. 12.

~~Observera att K3 inte är uppdaterat med anledning av ändringarna 1/1 2016 i ÅRL. Med största sannolikhet kommer K3 att skrivas om vad gäller kraven på noter på mindre företag.~~

Observera

Om derivatet används för att säkra exempelvis en kortfristig fordran i utländsk valuta värderas fordran vid anskaffningstillfället till den säkrade kursern. Därmed uppkommer ingen valutakursdifferens och derivatet särredovisas inte på detta konto.

Inkomst-skatt

Derivat utgör kapitaltillgångar om inte innehavaren bedriver handel med derivatinstrument. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad utan vinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Noterbart är att omkostnadsbeloppet inte får beräknas enligt schablonregeln (20 procent av ersättningen). Se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag.

Läs mer**K2**

K2 p. 1.1 och 1.7 med tillhörande kommentar om säkringsredovisning

K3

K3 p. 11.38–60 och 11.67 om säkringsredovisning till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 7 om redovisning av optioner, terminskontrakt samt valutahandel och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

IL

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Upparbetade men ej fakturerade intäkter

Upparbetad men ej fakturerad intäkt	1620
--	-------------

Kontot används vid bokföring av upparbetade men ej fakturerade intäkter när successiv vinstavräkning tillämpas d.v.s. när uppdrag på löpande räkning samt fastprisuppdrag enligt huvudregeln redovisas.

**Kontots
innehåll**

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Vilka upparbetade men ej fakturerade intäkter som ska redovisas

Ett företag ska redovisa upparbetade men ej fakturerade intäkter som det äger. (K2 p. 9.2)

I posten redovisas upparbetade men ej fakturerade intäkter vid redovisning av uppdrag på löpande räkning samt när huvudregeln tillämpas för fastprisuppdrag. (K2 p. 4.7)

En utförlig beskrivning av de regler som gäller för redovisning av pågående arbeten för annans räkning finns i inledningen till kontogrupperna 30–34, se sidan 252. Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 424.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Vilka upparbetade men ej fakturerade intäkter som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehållar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Upparbetade men ej fakturerade intäkter ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

En utförlig beskrivning av de regler som gäller för redovisning av pågående arbeten för annans räkning finns i inledningen till kontogrupperna 30–34, se sidan 252. Ytterligare beskrivning av reglerna

med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 424.

Kvittning

Upparbetade intäkter för vart och ett av uppdragena ska minskas med de belopp som fakturerats. En nettopost som är en tillgång får inte kvittas mot en nettopost som är en skuld om de inte avser samma uppdragsgivare och uppdraget är hämförliga till samma tidsperiod. (K3 p. 23.27)

Observera

Posten beräknas enligt följande:

Upparbetad intäkt enligt tillämpad princip om successiv vinstavräkning minus erhållna förskott från kund (konto 2420).

När företaget tillämpar alternativregeln för fastprisuppdrag används konto 1470/2430 *Pågående arbeten*.

Den särskilda skatteregel som finns för bygg-, anläggnings- och konsultföretag avseende uppdrag på löpande räkning och som ger möjlighet att ta upp intäkten till beskattnings i takt med fakturering kan tillämpas oavsett att successiv vinstavräkning görs i redovisningen. Det leder till en uppskjuten skatt som ska redovisas om K3 tillämpas, men inte får redovisas om K2 tillämpas.

Inkomst-skatt

Se konto 1470 *Pågående arbete*.

För uppdrag på löpande räkning finns en särskild skatteregel för bygg-, anläggnings-, och konsultföretag som tillåter att intäkten tas upp i takt med att fakturering görs. Regeln förutsätter att fakturering görs på affärsmässiga grunder.

Läs mer

K2

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

K3

K3 p. 23 om intäkter

IL

17 kap. 23–32 §§ IL om pågående arbeten

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

Förutbetalda hyreskostnader	1710
Interimskonto för periodisering av hyresutgifter.	Kontots innehåll
Förutbetalda leasingsavgifter, kortfristig del	1720
Interimskonto för periodisering av lesingavgifter.	Kontots innehåll
Förutbetalda försäkringspremier	1730
Interimskonto för periodisering av i första hand sakförsäkringspremier.	Kontots innehåll
Förutbetalda räntekostnader	1740
Interimskonto för periodisering av ränteutgifter.	Kontots innehåll
Upplupna hyresintäkter	1750
Interimskonto för periodisering av hyresinkomster.	Kontots innehåll
Upplupna ränteintäkter	1760
Interimskonto för periodisering av inkomstränkor.	Kontots innehåll
Tillgångar av kostnadsnatur	1770
Interimskonto för periodisering tillgångar av kostnadsnatur t.ex. ej använda lunchkuponger.	Kontots innehåll

4

1780 Upplupna avtalsintäkter

Kontots innehåll Interimskonto för periodisering av inkomster som grundar sig på avtal om provisionsintäkter, licensintäkter, royalties o.d.

1790 Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

Kontots innehåll Interimskonto för periodisering av andra förutbetalda utgifter och upplupna inkomster för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

Allmänt I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras. (5 kap. 3 § BFL)

Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen. (2 kap. 4 § första stycket p. 4 ÅRL)

För övrig lagtext, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

Bokslut enligt K2 Se även *Allmänt* ovan.

Undantagsregler

Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr trots det som anges i ÅRL. (K2 p. 2.4) Se vidare SrfU 1.

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 års kostnad (gäller dock inte det första året tillämpas på en utgift). (K2 p. 7.9)

Det ska noteras att båda dessa regler ska tillämpas i kombination med väsentlighetsprincipen i ÅRL. Det innebär att reglerna inte får tillämpas på ett sådant sätt att det ackumulerade felet som uppkommer blir så pass stort att en användare av årsredovisningen kan fatta ett felaktigt beslut.

Bokslut enligt K3 Se även *Allmänt* ovan.

Vilka förutbetalda kostnader m.fl. som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge

upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innefattar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

En förutbetald kostnad m.fl. ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

K3 innehåller inga förenklingsregler som medger undantag från periodiseringssprincipen. Däremot kan väsentlighetsprincipen enligt 2 kap. 3 a § ÅRL innehålla att viss förenkling kan godtas.

Enligt ÅRL

- Större företag ska upplysa om större periodiseringssposter som ingår i denna post. (3 kap. 8 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Den frivilliga lättnadsregeln i K2 om inkomster och utgifter på högst 5 000 kr (p. 2.4) innehåller en bedömning per faktura var för sig.

Undantaget från att periodisera återkommande utgifter (p. 7.9) däremot tillämpas per utgiftspost där företaget kan välja att exempelvis periodisera en förutbetald försäkringsutgift och kostnadsföra den betalda kvartalshyran.

Om företaget har valt att tillämpa någon av dessa undantagsregler återspeglas endast i årsredovisningen av att kontogrupperna 17 och 29 uppgår till mindre belopp.

Införandet av 2 kap. 3 a § i ÅRL kan innehålla en begränsning i möjligheterna att tillämpa punkterna 2.4 och 7.9. Blir det totala felet väsentligt kan punkterna inte tillämpas fullt ut.

Skulle företaget välja att ändra sitt sätt att periodisera påverkar detta resultaträkningen det året som ändringen görs.

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Exempel på sådana särskilda bestämmelser är avskrivningsreglerna för byggnader. Det är således möjligt att skriva av byggnaderna med olika belopp i redovisningen och vid beskattningen. Ett annat exempel på särskilda skatterättsliga regler är bestämmelserna om beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust på kapitallägenheter, exempelvis fastigheter och andelar som inte utgör kapitallägenheter.

Noter

Observera

4

Inkomstskatt

När det gäller löpande intäkter, exempelvis hyresinkomster, och löpande utgifter, exempelvis försäkringspremier och prenumerationer, finns i princip inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Läs mer**BFL**

5 kap. 3 § BFL om bokslutsposter

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

2 kap. 4 § första stycket p. 4 ÅRL om periodisering

K2

K2 kap. 2 om grundläggande principer

K2 punkt 7.9 med tillhörande kommentar

K3

K3 3 kap. 2 om begrepp och principer

Srf konsulterna

SrfU_1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2

SrfU_5 Redovisning enligt K2 av utgifter för publicering av annons på internet samt av utgifter för införande av samma annons vid flera tillfällen i en tryckt produkt

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

Kortfristiga placeringar

Rad i balansräkningen	Konton
Andelar i koncernföretag	1860
Övriga kortfristiga placeringar	1810, 1820, 1830, 1880, 1890

Andelar i koncernföretag

Andelar i koncernföretag

1860

Andelar i koncernföretag om det vid förvärvet fattats beslut om att sälja andelarna inom ett år eller om andelarna förvärvats för att säljas vidare.

**Kontots
innehåll**

Klassificering

Allmänt

Se under Allmänt om omsättningstillgångar sidan 123.

Koncerndefinition

Se instruktionerna till konto 1310.

Anskaffningsvärde

Se instruktionerna till konto 1310.

Koncernbidrag

Se instruktionerna till konto 1310.

Se även Allmänt ovan.

**Bokslut
enligt K2**

4

Vilka andelar i koncernföretag som ska redovisas

Ett företag ska redovisa andelar i koncernföretag som det äger. (K2 p. 9.2)

Klassificering

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är normalt anläggningstillgångar. Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är omsättningstillgångar endast om det vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år. (K2 p. 19.2)

Lägsta världets princip

Likvida medel

När andelar i koncernföretag eller gemensamt styrda företag betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 9.8)

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

Endast belopp som ges ut för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning, t.ex.

mervärdesskatt på kringutgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för andelen, ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. (K2 p. 9.9)

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag och gemensamt styrt företag 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. (K2 p. 19.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. Ett negativt värde ska redovisas som skuld till handelsbolaget. (K2 p. 19.6)

Nettoförsäljningsvärde

Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag som är omsättningstillgång beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag. (K2 p. 19.11)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehållar framtidiga ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrd företag anses inte vara avsedda att stadigvarande brukas eller innehås i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

Bestämmande inflytande

Bestämmande inflytande enligt ÅRL innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Vid bedömningen av om ett moderföretag har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av finansiella instrument som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras till röstberättigade egetkapitalinstrument. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten. (K3 p. 9.2)

Redovisning**Andelar i handelsbolag**

Vid värdering av andelar i handelsbolag får det skattemässiga resultatet användas om det skattepliktiga resultatet på andelarna inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet. (K3 p. 9.9 andra stycket)

Utdelning från andelar i dotterföretag

Utdelning från andelar i dotterföretag ska redovisas som intäkt oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. Ett moderföretag som innehavar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får dock redovisa utdelningen på dessa andelar som intäkt när ägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, s.k. anteciperad utdelning. (K3 p. 9.10)

4

Aktieägartillskott**Tillskott**

Ett tillskott som ett företag lämnar utan att få emitterade aktier eller andra kapitalinstrument, ska redovisas som en ökning av andelens redovisade värde.

Ett tillskott som ett företag erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra kapitalinstrument i utbyte, ska redovisas som en ökning av eget kapital.

Den redovisning av tillskott som beskrivs ovan gäller inte koncernbidrag. (K3 p. 6.4)

Återbetalning

En återbetalning av ett lämnat tillskott enligt K3 p. 6.4, ska redovisas som en minskning av andelens redovisade värde. En återbetalning av ett erhållet tillskott ska redovisas som en minskning av eget kapital när beslut om återbetalning har fattats. (K3 p. 6.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Koncernbidrag

Koncernbidrag enligt 35 kap. IL ska redovisas som bokslutsdisposition. Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får dock redovisas som en ökning av andelens redovisade värde. (K3 p. 6.6)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Noter

Enligt ÅRL

Upplysning ska av större företag lämnas om:

- Namn, organisationsnummer, eget kapital (får utelämnas i vissa fall) och säte (5 kap. 29–30 §§ ÅRL)
- Dotterföretagets resultat för året (får utelämnas i vissa fall) (5 kap. 29–30 §§ ÅRL)
- Kapitalandel (5 kap. 29 § ÅRL)
- Antalet andelar och dessas redovisade värde (5 kap. 29 § ÅRL)
- Ett företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form (5 kap. 29 § ÅRL)

2 kap. 3 a § ÅRL innebär att en upplysning kan utelämnas om den inte är väsentlig.

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Observera

Ett innehav i ett koncernföretag är oftast långfristigt, se därför även konto 1310.

De företag som klassificeras till detta konto kan vara undantagna från att inkluderas i koncernredovisningen. (7 kap. 5 § andra stycket 3 ÅRL)

Inkomstskatt

Se konto 1310.

Läs mer

ÅRL

1 kap. 4 och 6 §§ ÅRL om koncerndefinition

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

5 kap. 29–30 §§ ÅRL (större företag) om noter

7 kap. ÅRL om koncernredovisning

K2

K2 kap. 9 om allmänna bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 19 om koncernföretag

K3

K3 kap. 6 om tillskott

K3 kap. 9 om koncernredovisning

K3 kap. 19 om förvärvsanalys

IL

24 kap. 12–22 §§ IL om näringsbetingade andelar

35 kap. IL om koncernbidrag

Övriga kortfristiga placeringar

Andelar i börsnoterade företag	1810
Andelar i börsnoterade bolag som förvärvats som kortfristig placering.	Kontots innehåll
Obligationer	1820
Obligationer och premieobligationer som förvärvats som kortfristig placering.	Kontots innehåll
Konvertibla skuldebrev	1830
Innehav av konvertibla skuldebrev som under viss tidsperiod kan bytas mot aktier i ett bolag.	Kontots innehåll
Andra kortfristiga placeringar	1880
Andra kortfristiga placeringar för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.	Kontots innehåll

4

1890 Nedskrivningar av kortfristiga placeringar

Kontots innehåll

Nedskrivningar i företagets portfölj av kortfristiga placeringar.

Allmänt

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

För värdering av finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde, se 4 kap. 14 a–e §§ och 5 kap. 10 och 27 §§ ÅRL samt K3 kap. 12.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka övriga kortfristiga placeringar som ska redovisas

Ett företag ska redovisa övriga kortfristiga placeringar som det äger. (K2 p. 9.2)

Klassificering

En placering som företaget avser avyttra inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig placering. Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehålls för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en kortfristig placering om hela portföljen är avsedd att avyttras inom 12 månader efter balansdagen. (K2 p. 14.2)

En värdepappersportfölj är en kortfristig placering även om förändringar inom portföljen görs under året. (K2 p. 14.3)

Värdering

Likvida medel

När övriga kortfristiga placeringar betalas med likvida medel är utgångspunkten vid beräkningen av anskaffningsvärdet det inköpspris som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 9.8)

Ingen värdering till verkligt värde

Företag som tillämpar K2 får inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. (K2 p. 14.4)

Värdepappersportfölj

En värdepappersportfölj som klassificeras som omsättningstillgång värderas i sin helhet till det längsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Övriga kortfristiga placeringar värderas individuellt enligt längsta värdets princip. (K2 p. 14.5)

Utgifter direkt hänpörliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt hänpörliga till förvärvet enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är courtagé, omsättningsavgift, och andra liknande utgifter men inte förvaltningsavgifter. Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid

tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet. (K2 p. 14.7)

Avyttring av delpost

Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. (K2 p. 14.8)

Anskaffningsvärdet enligt SKV

Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften. (K2 p. 14.9)

Nettoförsäljningsvärdet

Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtagé och andra direkta försäljningskostnader. (K2 p. 14.10)

Nettoförsäljningsvärdet för kortfristiga placeringar som saknar noterad kurs ska beräknas enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. (K2 p. 14.11)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Vilka tillgångar som ska redovisas**

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehållar framtidens ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Övriga kortfristiga placeringar ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärdet eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

4

Klassificering

Övriga kortfristiga placeringar anses inte vara avsedda att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

**Definition av värdepappersportfölj och upplupet
anskaffningsvärdet****Värdepappersportfölj**

Med värdepappersportfölj avses ett innehav av ett flertal finansiella instrument som handlas på en aktiv marknad och som innehållas för

riskspridning. Ett företag kan ha flera värdepappersportföljer. (K3 p. 11.9)

Upplupet anskaffningsvärde

Upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång är det finansiella instrumentets förväntade kassaflöden diskonterade med den effektivränta som beräknades vid anskaffningstillfället. (K3 p. 11.10)

Värdering

Vid tillämpning av bestämmelsen i ÅRL om värdering av omsättningstillgångar får en värdepappersportfölj utgöra en post om företaget har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de finansiella instrumenten i värdepappersportföljen klart kan identifieras. Dessutom ska detta göras på ett konsekvent sätt. (K3 p. 11.18)

För värdering av finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde, se K3 kapitel 12.

Observera	Raden Övriga kortfristiga placeringar kan inte innehålla innehav i intresseföretag eller i ett övrigt företag som det finns ett ägarintresse i.
------------------	---

Inkomst-skatt	I IL klassificeras värdepapper som kapitaltillgångar eller som tillgångar i näringsverksamheten (näringstillgångar).
----------------------	--

Kapitaltillgångar

Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Klassificeringen får betydelse när en värdeförändring ska tas upp eller dras av respektive hur en kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas. För kapitaltillgångar gäller reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster, dvs. vinster och förluster ska som huvudregel redovisas i deklarationen när tillgången avyttras. Värdeförändringar på sådana tillgångar påverkar inte det skattemässiga resultatet. Detta innebär att nedskrivningar på kortfristiga placeringar inte är skattemässigt avdragsgilla. Klassificeras andelarna som näringsbetingade är kapitalvinster skattefria och kapitalförluster inte avdragsgilla, se konto 1310 Andelar i koncernföretag.

Bedriver inte företaget handel med värdepapper klassificeras exempelvis andelar i börsnoterade företag som kapitaltillgångar. Även obligationer och andra skuldebrev klassificeras normalt som kapitaltillgångar.

Läs mer

K2

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

K2 p. 14.2–11 om kortfristiga placeringar

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 5 om redovisning av aktier och andelar

RedR 7 om redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

RedU 8 om redovisning av värdet på inköpsrätt till aktier

IL

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Kassa och bank

Rad i balansräkningen	Konton
Kassa och bank	1910, 1920, 1930, 1940, 1950, 1960, 1970, 1980
Redovisningsmedel	1990

Kassa och bank ***Redovisningsmedel***

1910 Kassa

Kontots innehåll Kontanter inklusive erhållna checkar, postväxlar och postanvisningar som inte överlätts för insättning på eget bankkonto.

1920–1940 PlusGiro/Företagskonto/Checkkonto/Affärskonto

Kontonas innehåll Ett företags transaktionskonto som benämns på olika sätt t.ex. Plusgiro, checkkonto, affärskonto eller företagskonto. Till dessa konton kan vara kopplade olika typer av girofunktioner och/eller möjligheter till kredit.

1950 Bankcertifikat

Kontots innehåll Bankcertifikat som är ett inlåningsbevis till innehavaren. Bankcertifikat löper med fast ränta med en bestämd förfallodag med en maximal löptid om 1 år.

1960 Koncernkonto moderföretag

Kontots innehåll Kontot är ett gemensamt transaktionskonto för en koncern. Kontot utgör huvudkonto (centralkonto) till en grupp bolagskonton, "underkonton". Syftet med ett koncernkonto är att åstadkomma likviditetsutjämning mellan koncernföretagen. Det är huvudkontots saldo som är företagets (moderföretagets) fordran hos eller skuld till banken.

1970 Särskilda bankkonton

Kontots innehåll Särskilda bankkonton, exempelvis sådana spärrkonton på vilka inbetalningar varit eller är föreskrivna enligt skatteregler för att erhålla avdrag vid beskattningsfria vissa, antingen i lag föreskrivna eller frivilliga, avsättningar.

Valutakonton	1980
---------------------	-------------

Bankkonton i olika valutor i den mån underkonton till övriga konton i denna kontogrupp inte används.

**Kontots
innehåll**

Redovisningsmedel	1990
--------------------------	-------------

Redovisningsmedel, dvs. belopp som företaget tagit emot för annans räkning med redovisningsskyldighet.

**Kontots
innehåll**

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 123.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Vilka kassa- och bankmedel som ska redovisas

Ett företag ska redovisa kassa- och bankmedel som det äger. Företaget ska också redovisa redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång. (K2 p. 9.2)

Redovisningsmedel utgörs av medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet. (K2 p. 4.7) Därmed ska motsvarande belopp finnas som skuld.

Värdering

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. (K2 p. 14.6)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

4

Vilka kassa- och bankmedel som ska redovisas

En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmende inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av ekonomiska resurser som innehåller framtidens ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.12)

Kassa- och bankmedel ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Klassificering

En tillgång anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i verksamheten när

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller

- tillgången utgörs av likvida medel, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en skuld senare än tolv månader efter balansdagen. (K3 p. 4.4)

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för om kassa och bank.

Noter

- Upplysning ska lämnas om pantsatta likvida medel.

Inkomstskatt

Inkomstskattemässigt klassificeras finansiella tillgångar som kapitaltillgångar eller lagertillgångar. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar. Bankmedel och bankcertifikat utgör kapitaltillgångar.

Konton i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.

Läs mer**K2**

K2 p. 14.6 om kassa och bank

FAR

RedU 1 om redovisning av bankcertifikat

RedU 5 om redovisning av gemensamt bankkonto i koncern

IL

14 kap. 8 § IL om fordringar m.m. i utländska valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Eget kapital

Allmänt om eget kapital

Ett aktiebolags eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Denna uppdelning får göras i balansräkningen, i en egen räkning eller i not. Under bundet eget kapital ska tas upp aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska 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. (3 kap. 10 a § ÅRL)

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning ska specificeras i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning. Vid förvärv av egna aktier ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlätelse av egna aktier ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlätelsen. (6 kap. 2 § andra stycke och 4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL)

En ekonomisk förenings eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Denna uppdelning får göras i balansräkningen, i en egen räkning eller i not. Under bundet eget kapital ska tas upp inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Vad som sägs i föregående stycke om insats gäller också upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening. (3 kap. 10 b § ÅRL)

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning ska specificeras i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning. (6 kap. 2 § andra stycket ÅRL)

Fordran på en insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatsekapitalet samt hur mycket därvärt som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – förs ut som en särskild post under eget kapital. Detta gäller även vid redovisning av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. (3 kap. 6 § ÅRL)

**Indelning
av eget
kapital –
aktiebolag**

**Indelning
av eget
kapital –
ekonomisk
förening**

4

**Särskilt
om ekono-
miska för-
enningar**

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysning om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av insatsbelopp som ska återbetalas under nästa räkenskapsår enligt bestämmelserna i 4 kap. 1 och 3 §§ lagen om ekonomiska föreningar,
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska inlöses under de nästföljande två räkenskapsåren. (6 kap. 3 § ÅRL)

Överkursfond	I ett aktiebolag ska den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under överkursfonden som redovisas som fritt eget kapital. (3 kap. 5 a § ÅRL)
---------------------	---

Egna aktier	Egna aktier får inte tas upp som tillgång. (4 kap. 14 § första stycket ÅRL)
--------------------	---

Ett aktiebolag får inte förvärvra egna aktier utom i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Ett avtal som strider mot detta är ogiltigt.

Bestämmelserna i 19 kap. 5 § första stycket ABL samt i 19 kap. 5 och 6 §§ ABL om förvärv av egna aktier gäller även förvärv som görs av någon annan som handlar i eget namn men för bolagets räkning.

I fråga om vissa publika aktiebolag gäller även 19 kap 13–30 §§ ABL. (19 kap. 4 § ABL)

Ett aktiebolag får enligt 19 kap. 5 § ABL

- förvärvra egna aktier för vilka ersättning inte ska betalas,
- förvärvra egna aktier som ingår i en affärsrörelse som bolaget övertar, om aktierna representerar en mindre andel av bolagets aktiekapital,
- lösa in egna aktier enligt 25 kap. 22 § ABL,
- på auktion ropa in egna aktier som har utmättts för bolagets fordran, och
- överta egna aktier enligt 4 kap. 50 § första stycket ABL.

Förlagsinsatser	Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska dessa räknas om till växelkursen per balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Balanserad vinst eller förlust. (4 kap. 16 § ÅRL)
------------------------	---

Disposition av vinst eller förlust	I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen lämnas förslag till disposition beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. I en ekonomisk förening ska, om föreningen är moderföretag, dessutom lämnas uppgift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen ska föras över
---	--



Eget kapital

från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital. (6 kap. 2 § första stycket ÅRL)

Upplysningar ska lämnas i förvaltningsberättelsen om

- antal och kvotvärde för de egna aktier som innehålls av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,
- 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,
- antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlätts under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, samt
- skälerna för de förvärv eller överlätelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret. (6 kap. 1 § andra stycket ÅRL)

Upplysningar om egna aktier

För beskrivning av transaktioner som ska redovisas i fond för verkligt värde, se 4 kap. 14 d § andra–fjärde styckena ÅRL. (Kan enbart bli aktuellt i K3 om företaget väljer att värdera finansiella instrument till verkligt värde.)

Fond för verkligt värde

Bundet eget kapital

Rad i balansräkningen	Konton
Aktiekapital	2081
Ej registrerat aktiekapital	2082
Medlemsinsatser	2083
Förlagsinsatser	2084
Uppskrivningsfond	2085
Reservfond	2086
Insatsemission	2087
Fond för yttre underhåll	2088
Fond för utvecklingsutgifter	2089

Aktiekapital

Ej registrerat aktiekapital

Medlemsinsatser

Förlagsinsatser

Uppskrivningsfond

Reservfond

Fond för utvecklingsutgifter

2080

Bundet eget kapital

Kontots innehåll

Eget kapital som klassificeras som bundet eget kapital kan i princip inte utan vidare återbetalas till dess insättare. Följande indelning i underkonton ger vägledning om vad som betraktas som bundet eget kapital i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Aktiebolag

- 2081 Aktiekapital
- 2082 Ej registrerat aktiekapital
- 2085 Uppskrivningsfond
- 2086 Reservfond
- 2089 Fond för utvecklingsutgifter

Ekonomiska föreningar

- 2083 Medlemsinsatser
- 2084 Förlagsinsatser
- 2085 Uppskrivningsfond
- 2086 Reservfond
- 2087 Insatsemission
- 2088 Fond för yttre underhåll
- 2089 Fond för utvecklingsutgifter

Allmänt

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om eget kapital* sidan 181.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

K2 innehåller inga bestämmelser om bundet eget kapital förutom uppskrivningsfond vilket framgår av instruktionerna till *konto 2085*.

Observera att K2 ännu inte är uppdaterat med anledning av ändringarna 1/1 2016 i ÅRL.

Se även *Allmänt* ovan.

~~Observera att K3 ännu inte är uppdaterat med anledning av ändringarna 1/1 2016 i ÅRL.~~

Bokslut enligt K3

Definitioner

Eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder. (K3 p. 2.14)

Egetkapitalinstrument är varje form av avtal som innebär en residual (resterande) rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder. Eget kapital består framför allt av medel som tillskjuts till ägarna samt vinster och efter avdrag för förluster samt utdelning och återbetalning av tillskott till ägarna. (K3 p. 22.3 samt kommentar)

Ägare är innehavare av finansiella instrument som klassificeras som eget kapital i det ägda företagets redovisning. (K3 p. 22.4)

För gränsdragning mellan eget kapital och skuld, se K3 p. 22.5–6.

För redovisning av emissioner av aktier och andra egetkapitalinstrument, se K3 p. 22.7–10.

Enligt ÅRL

- Om uppskrivningsfonden förändrats under året ska upplysning lämnas om
 - fondens storlek vid årets början och slut
 - belopp som satts av till fonden under räkenskapsåret med uppgift om hur det har behandlas skattemässigt
 - belopp som överförs från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts.
 - det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om uppskrivning inte gjorts (5 kap. 11 § ÅRL)
- I not ska antalet aktier och deras kvotvärde anges av större företag. Består aktiekapitalet av aktier av olika slag, ska motsvarande uppgift lämnas för varje aktieslag. (5 kap. 34 § ÅRL)
- I förvaltningsberättelsen eller i egen räkning ska förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras. (6 kap. 2 § andra stycket ÅRL)

Noter

4

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

Enligt K2 krävs inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Upplysningar ska lämnas om räkenskapsårets förändringar i varje delpost i eget kapital, dels följande uppgifter:
 - Räkenskapsårets resultat.
 - Effekterna av retroaktiv tillämpning enligt K3 kap. 10.
 - Förändringar i redovisade värden på tillgångar och skulder som redovisas direkt mot eget kapital med varje slag av förändring separat specificerad.
 - Transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare, med tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar separat angivna.
 - Omföringar mellan poster inom eget kapital. (K3 p. 6.3)

Observera Om ett aktiebolag äger egna aktier ska vissa upplysningar lämnas i förvaltningsberättelsen, se 6 kap. 1 § ÅRL.

Inkomst-skatt Kapitaltillskott är skattefria för mottagande bolag eller förening. Nedsättning av aktiekapitalet eller annan minskning av bundet eget kapital är inte avdragsgill. Dock ska en kooperativ förening dra av en medlemsinsats som tillgodoförts genom insatsemission. Avdraget medges det beskattningsår då medlemsinsatsen betalas ut till en medlem som avgår.

I IL finns särskilda regler om avdrag för kostnader för utgifter i samband med förändring av eget kapital. Avdrag medges även om utgiften bokförs direkt mot eget kapital utan att kostnadsföras i resultaträkningen. I detta fall måste företaget dra av utgiften som en justerad kostnadspost i inkomstdeklarationen.

Läs mer

ÅRL

3 kap. 6 § ÅRL om fordran på insats i ekonomisk förening

3 kap. 10 a–10 b §§ ÅRL om upplysningar om eget kapital

4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning

4 kap. 13 a § ÅRL om kapitalandelsfond

4 kap. 16 § ÅRL om förlagsinsatser i annan valuta

5 kap. 11–12 §§ ÅRL om upplysning om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde

6 kap. 2 § ÅRL om disposition av vinst eller förlust i aktiebolag och ekonomisk förening

7 kap. 28 § ÅRL om kapitalandelsfond

ABL

- 4 kap. ABL om aktierna
- 5 kap. ABL om aktiebok



- 6 kap. ABL om aktiebrev
- 11 kap. ABL om ökning av aktiekapital m.m.
- 12 kap. ABL om fondemission
- 13 kap. ABL om nyemission av aktier
- 14 kap. ABL om emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier
- 15 kap. ABL om emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier
- 16 kap. ABL om vissa riktade emissioner
- 17 kap. ABL om värdeöverföringar från bolaget
- 18 kap. ABL om vinstudelning
- 19 kap. 4–5 §§ ABL om egna aktier
- 20 kap. ABL om minskning av aktiekapitalet och reservfonden
- 22 kap. ABL om inlösen av minoritetsaktier

FL

- 4 kap. FL om återbetalning av medlemsinsatser
- 5 kap. FL om förlagsinsatser
- 10 kap. FL om överskottsutdelning och annan användning av föreningens egendom

BRL

- 9 kap. 27–28 §§ BRL om vinstutdelning m.m.

4

K2

- K2 p. 10.41 och p. 10.43 om avskrivning av uppskriven byggnad
- K2 p. 10.40 och p. 10.42 om uppskrivning av byggnader och mark
- K2 p. 11.24 om förbud mot uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

K3

- K3 kap. 6 om förändring i eget kapital
- K3 p. 18.25 om förbud mot uppskrivning av vissa immateriella tillgångar
- K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

IL

- 16 kap. 8 § IL om organisationsutgifter
- 39 kap. 21–24 a §§ IL om kooperativa föreningar

2085 Uppskrivningsfond

Kontots innehåll Enligt 4 kap. 6 § ÅRL ska ett uppskrivningsbelopp sättas av till en uppskrivningsfond.

Allmänt***Uppskrivning******Vilka som får göra uppskrivning***

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 4 kap. 3 §, 4 § första stycket, 5 § första-tredje styckena och 12 § ÅRL får skrivas upp till högst detta värde (4 kap. 6 § första meningen ÅRL).

Avsättning till uppskrivningsfond

Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission. Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. (4 kap. 6 § ÅRL)

Ianspråktagande av uppskrivningsfond

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission, 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 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflytten från beslutet får vinstdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ ABL i tillämpliga delar. (4 kap. 7 § ÅRL)

Minskning av uppskrivningsfond

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

Minskningen av uppskrivningsfonden får göras enbart genom att fonden tas i anspråk enligt 4 kap. 7 § ÅRL, den del av uppskrivningsfonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller den del av uppskrivningsfonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. (4 kap. 8 § ÅRL)

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Endast byggnad och mark får skrivas upp

Företag som tillämpar K2 får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. Det är endast aktiebolag och ekonomiska föreningar som får skriva upp byggnad och mark. (K2 p. 10.40 och p. 10.42)

Uppskrivning högst till taxeringsvärdet

Byggnad och mark får skrivas upp till högst taxeringsvärdet. Det är endast aktiebolag och ekonomiska föreningar som får skriva upp byggnad och mark. (K2 p. 10.40 och p. 10.42)

Uppskrivning av byggnad ska skrivas av

Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod. (K2 p. 10.41 och p. 10.43)

När ianspråktagande för förlusttäckning ska redovisas

Ett aktiebolag som enligt ÅRL tar uppskrivningsfonden i anspråk för täckning av förlust ska redovisa detta när behörigt organ har fattat beslut om sådan förlusttäckning. (K2 p. 15.4)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Tillämpas kostnadsföringsmodellen enligt p. 18.8 i K3 får en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång inte skrivas upp. (K3 p. 18.25)

K3 innehåller inga andra regler varför ÅRL:s regler tillämpas fullt ut.

Enligt ÅRL

- Om uppskrivningsfonden förändrats under året ska upplysning lämnas om
 - fondens storlek vid årets början och slut
 - belopp som satts av till fonden under räkenskapsåret med uppgift om hur det har behandlats skattemässigt
 - belopp som överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts.
 - det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om uppskrivning inte gjorts. (5 kap. 11 § ÅRL)

Noter

4

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Uppskrivningsfonden kan enligt K2 endast innehålla uppskrivning på byggnad och mark. Dessa kan vara av två olika typer och till olika belopp:

- Uppskrivning som gjordes innan företaget började tillämpa K2 får vara det redovisade värdet vid övergången till K2. (K2 p. 21.5 b)
- Uppskrivning enligt K2 till taxeringsvärdet, se ovan.

Observera

Inkomstskatt

Uppskrivning av anläggningstillgångar får ingen skattemässig effekt. Skattemässigt värde på tillgången ska således inte höjas.

Är det inventarier som skrivs upp kan företaget komma att mista rätten till räkenskapsenlig avskrivning eftersom redovisat värde är högre än tillgångens skattemässiga värde. Det är dock möjligt för företaget att året efter uppskrivningen tillämpa reglerna om räkenskapsenlig avskrivning. Vid övergången ska företaget ta upp skillnaden mellan redovisat värde och skattemässigt värde som intäkt. Därefter ska avskrivning ske även skattemässigt på det högre redovisade värdet.

Läs mer**ÅRL**

3 kap. 10 a § ÅRL om uppdelning och upplysning om ett aktiebolags eget kapital

3 kap. 10 b § ÅRL om uppdelning och upplysning om en ekonomisk föreningars eget kapital

4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning

5 kap. 11 § ÅRL om upplysning om uppskrivningsfond

K2

K2 p. 10.41 och p. 10.43 om avskrivning av uppskriven byggnad

K2 p. 10.40 och p. 10.42 om uppskrivning av byggnader och mark

K2 p. 11.24 om förbud mot uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

K3

K3 p. 18.25 om förbud mot uppskrivning av vissa immateriella tillgångar

IL

18 kap. 20–22 §§ IL om återgång till räkenskapsenlig avskrivning

2089**Fond för utvecklingsutgifter****Kontots innehåll**

Kontot innehåller den överföring från fritt eget kapital som aktiebolag och ekonomiska föreningar är skyldiga att göra i de fall egenupparbetade utvecklingsutgifter aktiveras.

Allmänt**Omföring till fond för utvecklingsutgifter**

Utgifter för ett företags eget utvecklingsarbete får tas upp som immateriell anläggningstillgång om tillgången är av betydande värde för rörelsen under kommande år. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta bara om motsvarande belopp överförs från

fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter. (4 kap 2 § första och andra styckena ÅRL)

Ianspråktagande av fond för utvecklingsutgifter

Reglerna om ianspråktagande av fonden är desamma som för uppskrivningsfonden.

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission, 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 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflytten från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ ABL i tillämpliga delar. (4 kap. 7 § ÅRL)

Minskning av fond för utvecklingsutgifter

Vid avskrivning enligt 4 kap. 4 § ÅRL eller nedskrivning enligt 4 kap. 5 § ÅRL eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska fonden för utvecklingsutgifter minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången.

Minskningen av fonden får göras enbart genom att fonden tas i anspråk enligt 4 kap. 7 § ÅRL, den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. (4 kap. 8 § ÅRL)

Se allmänt ovan.

**Bokslut
enligt K2**

4

Företag som tillämpar K2 får inte aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar varför denna fond inte torde kunna ifråga.

Se allmänt ovan.

**Bokslut
enligt K3**

I de fall det inte finns fria medel för omföring till fonden för utvecklingsutgifter ska omföring ändå göras. (K3 p. 18.3A)

Omföring till fonden för utvecklingsutgifter ska göras för egenupparbetade immateriella tillgångar. I det fall en tillgång är förvärvad kan i vissa fall tillkommande utgifter aktiveras. Det ger inte upphov till en omföring från fritt eget kapital till fonden för utvecklingsutgifter.

Av ovan framgår att gränsdragningen mellan egenupparbetad och förvärvad tillgång är väsentlig. Läs mer om detta under konto 1010 och 1020-1060.

Observera



Inkomst-skatt	Omföring till fonden för utvecklingsutgifter påverkar inte skatten. De utvecklingsutgifter som har aktiverats hanteras skattemässigt enligt god redovisningssed.
----------------------	---

Läs mer	ÅRL 4 kap. 2 § andra stycket ÅRL om kravet på överföring till fond för utvecklingsutgifter
----------------	--

4 kap. 7–8 §§ ÅRL om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter

K3
K3 p. 18.3A med tillhörande kommentar



Fritt eget kapital

Rad i balansräkningen	Konton
Överkursfond	2097
Balanserat resultat	2091, 2093, 2094, 2095, 2096 (Ej K2), 2098
Årets resultat	2099

Överkursfond

Fond för verkligt värde (Ej K2)

Balanserat resultat

Årets resultat

Fritt eget kapital

2090

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska den del av eget kapital som i princip är utdelningsbart redovisas som fritt eget kapital. Följande indelning i underkonton ger vägledning om vad som betraktas som fritt eget kapital.

Kontots innehåll

- 2091 Balanserad vinst eller förlust
- 2093 Erhållna aktieägartillskott
- 2094 Egna aktier
- 2095 Fusionsresultat
- 2096 Fond för verkligt värde (Ej K2)
- 2097 Överkursfond
- 2098 Vinst eller förlust från föregående år
- 2099 Årets resultat

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om eget kapital* sidan 181.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Fritt eget kapital

Det förslag till dispositioner beträffande bolagets/föreningens vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § ÅRL ska avse summan av fritt eget kapital.

Aktieägartillskott

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. (K2 p. 15.5)

4

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas. (K2 p. 15.6)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Överkursfond

Den del av en nyemission under året som överstiger aktiernas kvotvärde. (K2 p. 4.7)

Utdelning

Utdelning ska redovisas som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. (K2 p. 15.7)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

Se konto 2080.

Utdelning

En utdelning på eller återbetalning av egetkapitalinstrument ska redovisas som skuld när behörigt organ har fattat beslut om utdelningen eller återbetalningen. (K3 p. 22.11 första stycket)

År ett företag som lämnar utdelning till ägare skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot eget kapital. (K3 p. 29.23)

Aktieägartillskott

Ett tillskott som ett företag erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra kapitalinstrument i utbyte, ska redovisas som en ökning av eget kapital. Detta gäller inte koncernbidrag. (K3 p. 6.4)

En återbetalning av ett erhållet tillskott ska redovisas som en minskning av eget kapital när beslut om återbetalning har fattats. (K3 p. 6.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Aktierelaterade ersättningar

För eget kapital till följd av aktierelaterade ersättningar, se K3 kap. 26.

Noter

- Större företag ska upplysa om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om dispositionen. (5 kap. 35 § ÅRL)



Förvaltningsberättelsen ska innehålla en resultatdisposition. (6 kap. 2 § ÅRL) Enligt såväl K2 som K3 ska resultatdispositionen omfatta summan av fritt eget kapital. (K2 p. 5.8, K3 p. 3.14)

Observera

Försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § ABL avseende värdeöverföringar från bolag måste beaktas även vid återbetalning av aktieägartillskott.

När poster bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultatet, kan justering aktualiseras i inkomstdeklarationen. Detta gäller poster som enligt IL är skattepliktiga intäkter eller avdragsgilla kostnader. Detta kan uppstå t.ex. vid redovisning av byte av redovisningsprincip. Som exempel på detta kan nämnas de företag som väljer att tillämpa K2-reglerna för första gången. Enligt K2-reglerna är det inte möjligt att redovisa egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar. I övergången ska tillgångens ingående redovisade värde bokföras mot ingående eget kapital, balanserat resultat. Någon resultatpåverkan uppkommer således inte i resultaträkningen och en justering aktualiseras i inkomstdeklarationen.

Inkomst-skatt

Kapitaltillskott är skattefria för mottagande bolag eller förening och utdelning är inte avdragsgill. En kooperativ förening ska emellertid dra av utdelning i form av rabatt eller pristillägg som lämnas av vinsten av den kooperativa föreningen. Avdragsrätten begränsas om mottagaren inte ska beskattas för utdelningen och det inte är fråga om enstaka medlemmar. En kooperativ förening ska även dra av utdelning som lämnas i förhållande till insatserna. Detta gäller också utdelning på förlagsinsatser. Utdelning ska dras av som kostnad det beskattningsår den avser.

Se konto 2080.

[Läs mer](#)

4

Obeskattade reserver

Rad i balansräkningen	Konton
Periodiseringsfonder	2110, 2120
Ackumulerade överavskrivningar	2150
Övriga obeskattade reserver	2160, 2190

Periodiseringsfonder

Ackumulerade överavskrivningar

Övriga obeskattade reserver

2110–**2120**

Periodiseringsfonder

**Kontonas
innehåll**

Periodiseringsfonder i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

2150

Ackumulerade överavskrivningar

**Kontots
innehåll**

Överavskrivningar dvs. skillnaden mellan avskrivningar enligt plan, som görs över tillgångarnas respektive nyttjandeperioder, och skattemässiga avskrivningar.

2160

Ersättningsfond

**Kontots
innehåll**

Skattemässiga avsättningar avseende skattepliktig ersättning som erhållits för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller djurlager, vilka skadats eller förlorats genom brand eller annan olyckshändelse.

2190

Övriga obeskattade reserver

**Kontots
innehåll**

Övriga obeskattade reserver för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

**Bokslut
enligt K2**

Obeskattade reserver ska 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 restväardeavskrivning redovisar däremot inte skillnaden mellan planmässiga avskrivningar och skattemässiga avskrivningar. (K2 kommentar till kap. 15)



I juridisk person ska den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen. Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen. (K3 p. 29.37)

**Bokslut
enligt K3**

I juridisk person redovisas obeskattade reserver enligt bilaga 1 till ÅRL. Något generellt krav på specifikationer av obeskattade reserver finns inte enligt ÅRL.

**Inkomst-
skatt****Lagerreserv**

Skattemässigt medges schablonmässigt avdrag med högst 3 procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Är det fråga om djur i jordbruk är avdraget högst 15 procent. Skillnaden mellan det skattemässiga lagervärdet och det redovisade värdet kan redovisas separat som en obeskattad reserv.

**Ackumulerade överavskrivningar**

Ackumulerade överavskrivningar blir aktuellt när företaget skiljer på avskrivningar enligt nyttjandeperioden för tillgången (även benämnd plan) och skattemässiga avskrivningar. Detta är aktuellt framför allt när företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning. Ett villkor för tillämpningen av denna metod är att avdraget i inkomstdeklarationen motsvarar avskrivningen i redovisningen.

Om företaget gjort större avskrivningar i räkenskaperna än vad som skattemässigt är möjligt, t.ex. vid felräkning, kan justering enligt särskilda regler göras i inkomstdeklarationen utan att bokföringen behöver ändras.

Se vidare fördjupningsavsnittet angående avskrivningar av inventarier sidan 391.

4

Periodiseringsfonder

För att ge bolag möjlighet att utjämna resultatet mellan åren medges avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond. Juridiska personer medges avdrag med 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget och fysiska personer med 30 procent. Juridiska personer som är skyldiga att upprätta en årsredovisning eller årsbokslut får göra avdrag endast om motsvarande avsättning görs i redovisningen. Det är dock möjligt att återföra en periodiseringsfond även om motsvarande återföring inte görs i redovisningen.

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten utgör summan av periodiseringsfonderna vid beskattningsårets ingång multiplicerade med en faktor som motsvaras av 72 procent av statsläneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut. Schablonintäkten ska inte bokföras utan endast tas upp i inkomstdeklarationen som justerad intäktspost.

Ersättningsfond

En ersättningsfond är en avsättning som får göras när man får skattepliktig försäkringsersättning eller annan skattepliktig ersättning för inventarier, byggnader, markanläggning, mark eller för djurläger i jordbruk eller renskötsel på grund av brandskada eller annan olyckshändelse. Avdrag får också göras om fastighet tas i anspråk i samband med expropriation och andra liknande tvångsavyttningar. Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras med maximalt det skattepliktiga försäkringsbelopp m.m. som erhållits. Vid avyttring av fastighet får avdrag ske med maximalt summan av kapitalvinsten och återföring av värdeminskningsavdrag som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet vid avyttringen. Vid avdrag för ersättningsfond för djurläger i jordbruk och renskötsel får avsättningen inte överstiga minskningen av lagerreserven vid beskattningsåret.

Ersättningsfond får tas i anspråk först efter utgången av det beskattningsår då avsättning skett, för tillgångar som anskaffats och arbeten som utförts. För anskaffning av byggnader, markanläggningar och mark kan ersättningsfond tas i anspråk samma beskattningsår som avsättning sker.

Ianspråktaget belopp från ersättningsfond är inte en skattepliktig intäkt. Därav följer att motsvarande utgifter inte är avdragsgilla kostnader.

Ersättningsfond ska återföras till beskattningsåret senast det tredje beskattningsåret efter det beskattningsåret, som avdraget härför sig till.

Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 412.

Läs mer**ÅRL**

4 kap. 4 § ÅRL avskrivningar

K2

K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K3

K3 kap. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar utom goodwill

K3 kap. 19 om rörelseförfärv och goodwill

K3 kap. 27 om nedskrivningar

IL

18 kap. 13–14 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning

30 kap. IL om ersättningsfonder

31 kap. IL om periodiseringsfonder

Avsättningar

Rad i balansräkningen	Konton
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m.	2210
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	2230
Uppskjuten skatteskuld (Ej K2)	2240
Övriga avsättningar	2220, 2250, 2290

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

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

Avsättningar för pensioner enligt tryggande-lagen **2210**

Avsättning för pensioner enligt tryggandelagen (TL).

**Kontots
innehåll**

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser **2230** 4

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

**Kontots
innehåll**

Vad som ska redovisas som avsättning

Som avsättningar ska 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 ska infrias. Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar. (3 kap. 9 § ÅRL)

Allmänt

Pensionsåtagande

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 § SL. (K2 p. 16.16 tredje stycket, K3 p. 28.19)

Företaget får endast återföra en avsättning om återföringen inte står i strid med tryggandelagen. (K2 p. 16.19, K3 p. 28.31)

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Redovisning

Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde. (K2 p. 16.16 första stycket)

Övriga pensionsåtaganden ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt tryggandelagen. (K2 p. 16.16 andra stycket)

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. (K2 p. 16.17)

Omfattar ett pensionsåtagande som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång både pension och särskild löneskatt får summan redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. (K2 p. 16.18)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig. (K3 p. 4.8)

Ersättningar efter avslutad anställning är ersättningar till anställda som utgår efter avslutad anställning med undantag av ersättningar vid uppsägning. (K3 p. 28.6)

Alternativ för redovisning

En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska redovisas som avsättning till tillgångens redovisade värde. (K3 p. 28.12A)

Övriga planer för ersättning efter avslutad anställning ska klassificeras antingen som avgiftsbestämda eller förmånsbestämda planer (K3 p. 28.7). Vad som är vad framgår av punkterna 28.8 och 28.9.

Ett företag ska välja att redovisa förmånsbestämda planer enligt antingen

- den s.k. projected unit credit method i IAS 19 Ersättningar till anställda, eller
- förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22. (K3 p. 28.14)

Om alternativet med förenklingsregler väljs måste alla tillämpliga förenklingsregler tillämpas.

Avkastningsskatt

Avkastningsskatt får inte ingå i pensionsskulden avseende förmånsbestämda planer. (K3 p. 28.15)

Om ett företag valt att tillämpa K3:s förenklingsregler

Ett företag som valt att tillämpa K3:s förenklingsregler och som tryggt pensionsförpliktelsen genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska redovisa en avsättning endast om stiftelsens förmögenhet värdерad till marknadsvärde understiger förpliktelsen. Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelsen får inte någon tillgång redovisas. (K3 p. 28.19)

Ett företag som valt att tillämpa K3:s förenklingsregler och som finansierar en förmånsbestämd plan i egen regi samt erhåller en beloppsuppgift om pensionsskuldens storlek från ett oberoende företag, ska redovisa pensionsskulden enligt den erhållna uppgiften. Detta gäller inte om företaget tillämpar punkterna 28.19 eller 28.20. (K3 p. 28.21)

Koncernplaner

För koncernplaner, se K3 p. 28.28.

Enligt ÅRL

- Större företag ska lämna följande upplysningar avseende styrelseledamöter, VD och motsvarande befattningshavare som innehåft dessa befatningar under året samt dessas suppleanter:
- Kostnader avseende pensioner och liknande förmåner
- Förpliktelser avseende pensioner och liknande förmåner
- I publika aktiebolag omfattar upplysningsplikten även andra personer i företagets ledning.

Noter

4

Dessutom ska följande anges:

- Antal personer i företagets ledning som omfattas
- Uppgifter per person vad gäller styrelseledamöter och VD förutom arbetstagarrepresentanter. (5 kap. 41–43 §§ ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Ett större företag som valt att redovisa avsättningar för planer efter avslutad anställning enligt internationella principer (K3 p. 28.14 a) ska lämna vissa upplysningar enligt K3 p. 28.29.

Observera Det är inte ovanligt med lösningar där det finns en direktpension som är kopplad till en kapitalförsäkring. Redovisning av denna tillgång respektive avsättning utgår från hur kapitalförsäkringen redovisas, dvs. förpliktelserna värderas till kapitalförsäkringens redovisade värde.

I och med kravet på redovisning i balansräkningen kan företag inte välja att redovisa pensionsförpliktelser på annat sätt än i balansräkningen.

Inkomstskatt I IL finns omfattande och komplicerade regler om pensionsplaner och olika avdragsbegrensningar. Reglerna behandlas inte här.

Läs mer

ÅRL

- 2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet
- 3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster
- 3 kap. 9–10 §§ ÅRL om avsättningar
- 4 kap. 15 a § ÅRL om värdering av avsättning
- 5 kap. 41–44 §§ ÅRL (större företag) om pensionsförpliktelser

K2
K2 p. 16.16–19 om pensioner

K3
K3 p. 2.13 om skulddefinition
K3 p. 4.8 om undantag att klassificera avsättningar som lång- eller kortfristiga
K3 kap. 28 om ersättningar till anställda

IL
28 kap. IL om arbetsgivares pensionskostnader
58–59 kap. IL om pensioner

Övriga avsättningar

2220 Avsättningar för garantier

Kontots innehåll Beräknade kostnader för framtida garantiutgifter.

Övriga avsättningar för skatter **2250**

Skatter som är tvistiga på något sätt samt övriga skatter.

**Kontots
innehåll****Övriga avsättningar** **2290**

Övriga avsättningar för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

**Kontots
innehåll**

Som avsättningar ska 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 ska infrias. Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar. (3 kap. 9 § ÅRL)

Allmänt**Värdering**

En avsättning ska göras med den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelserna (5 kap. 15 a § ÅRL). Vid uppskattningen ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek. (K2 p. 16.7 första stycket, K3 p. 21.9 första och tredje stycket)

Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska enligt K2, och får enligt K3, redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod. (K2 p. 16.10, K3 p. 21.21 första stycket)

Se även *Allmänt* ovan.**Bokslut
enligt K2****Redovisning**

Ett företag ska redovisa en avsättning om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler,
- det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. (K2 p. 16.2)

Av punkten följer att en avsättning inte får göras för informella åtaganden.

En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. (K2 p. 16.3)

En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. (K2 p. 16.5)

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig. (K2 p. 4.7)

4

Företaget behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det längsta av 25 000 kronor och tio procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detta gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt. (K2 p. 16.6)

En avsättning ska göras med det belopp som motsvarar den bästa uppskattningen 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 16.16–16.19.

En välgrundad uppskattning innebär normalt följande:

Åtagande	Den bästa uppskattningen innebär	Den bästa uppskattningen får alternativt anses innebära
Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
Garantiåtagande	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor	att avsättningen ska beräknas som det längsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde	
Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.9 och 16.10	att avsättningen ska beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler	

(K2 p. 16.7)

En avsättning till följd av garantiåtaganden får beräknas enligt IL om det kan antas att det inte avviker med mer än 20 procent från en beräkning enligt K2 p. 16.7 (se tabellen ovan). (K2 p. 16.8)

Avsättning till följd av twist med myndighet eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet. (K2 p. 16.9)

Värdering

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. (K2 p. 16.11)

Vid sådan nuvärdeberäkning 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. (K2 p. 16.12)

Förändringar i avsättningar

En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Har företaget inte längre ett legalt åtagande, det inte längre är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas eller en tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras (se K2 p. 16.2 a-c) ska avsättningen återföras. (K2 p. 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. (K2 p. 16.14)

En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänpör sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 16.15)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Definitioner**

En *skuld* är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innehållar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig. (K3 p. 4.8)

Avsättning görs inte för kontrakt som verkställs längre fram. Med sådant kontrakt avses kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser. (K3 p. 21.2)

Ett *förlustkontrakt* är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontrakten. Med oundvikliga utgifter avses det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontrakten och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontrakten inte fullföljs. (K3 p. 21.3)

En *legal förpliktelse* är en förpliktelse till följd av

- ett kontrakt,
- lagstiftning, eller
- annan laglig grund. (K3 p. 21.5)

En *informell förpliktelse* är en förpliktelse till följd av att företaget

- på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utfört och aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, samt
- därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter. (K3 p. 21.6)

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som lämnas på grund av

- företagets beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
- en anställdes beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar. (K3 p. 28.25)

Redovisning

Ett företag ska endast redovisa en avsättning om

- företaget på balansdagen har en befintlig legal förpliktelse eller en informell förpliktelse till följd av en inträffad händelse,
- det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. (K3 p. 21.4)

Ersättningar vid uppsägning ska, i den omfattning ersättningen inte ger företaget några framtidiga ekonomiska fördelar, endast redovisas som en skuld och en kostnad när företaget har en legal förpliktelse eller informell förpliktelse att antingen

- avsluta en anställdes eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
- lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång. (K3 p. 28.26)

Värdering

Första redovisningstillfället

En avsättning ska vid första redovisningstillfället, värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen. Avsättningen ska redovisas till nuvärdet av de framtidiga betalningar som krävs för att reglera förpliktelsen, om effekten av när i tiden betalningen sker är väsentlig. Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den

räntesats före skatt som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker som är förknippade med framtida betalningar till den del riskerna inte beaktas genom att justeringar gjorts vid bedömmningen av de framtida betalningarna. Vinster vid förväntade avyttringar av tillgångar ska inte beaktas vid värderingen av en avsättning. (K3 p. 21.9)

Ersättning från tredje part

Om det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse förväntas helt eller delvis bli ersatt av tredje part, t.ex. genom försäkringsersättning, ska gottgörelsen redovisas som en tillgång, om det är så gott som säkert att företaget kommer att erhålla gottgörelsen när förpliktsen regleras. Det belopp som redovisas som tillgång får inte överstiga avsättningsbeloppet. En sådan tillgång får inte kvittas mot avsättningen i balansräkningen. I resultaträkningen får dock gottgörelsen kvittas mot den kostnad som motsvarar avsättningen. (K3 p. 21.10)

Ianspråktagande

En avsättning får tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för. (K3 p. 21.11)

Omprövning

En avsättning ska omprövas varje balansdag och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktsen på balansdagen. (K3 p. 21.12 första stycket)

Redovisning av justering

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggnings-tillgångar. (K3 p. 21.12 andra stycket)

En förändring av det redovisade värdet på en avsättning till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som räntekostnad. (K3 p. 21.13)

4

Ersättning vid uppsägning

Ett företag ska värdera ersättningar vid uppsägning till den bästa uppskattningen av den ersättning som skulle krävas för att reglera förpliktsen per balansdagen. Vid erbjudande för att uppmuntra fri-villig avgång ska beräkningen baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet. När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning senare än tolv månader efter balansdagen ska de nuvärdeberäknas. (K3 p. 28.27)

Omstruktureringar

För redovisning av avsättningar för omstruktureringar, se K3 p. 21.7–8.

Negativ goodwill

Negativ goodwill är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten är lägre än värdet på den förvärvade enhetens nettotillgångar. (K3 p. 19.15)

Noter***Enligt ÅRL***

- Större företag ska specificera större avsättningar som ingår i posten Övriga avsättningar i balansräkningen. (3 kap. 10 § ÅRL)
- Större företag ska upplysa om avgångsvederlag till styrelse och VD. (5 kap. 44 § ÅRL)
- Om ett företag har eventualförpliktelser ska det lämna upplysning om summan av dessa. (5 kap. 15 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- Enligt punkt 18.15 tredje stycket ska ett företag som tillämpar K2 även upplysa om informella förpliktelser trots att de inte ska redovisas i balansräkningen.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- För varje slag av avsättning ska ett större företag specificera
 - det redovisade värdet vid räkenskapsårets början och slut för varje slag av avsättning. (K3 p. 21.16)
 - de ytterligare avsättningar som gjorts under räkenskapsåret, inklusive justeringar till följd av förändring av nuvärdet för varje slag av avsättning. (K3 p. 21.16)
 - belopp som tagits i anspråk under räkenskapsåret för varje slag av avsättning. (K3 p. 21.16)
 - outnyttjade belopp som har återförts under räkenskapsåret för varje slag av avsättning. (K3 p. 21.16)
- Dessutom ska ett större företag lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär. (K3 p. 21.16)
- Vissa förtydliganden avseende kravet i 5 kap. 15 § ÅRL finns. (K3 P. 21.16B–21.17A)
- I ytterst sällsynta fall behöver ovanstående upplysningar inte lämnas, om det har en skadlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter. (K3 p. 21.20)

5 kap. 5 § ÅRL kan medföra upplysningskrav beroende på hur företagen tillämpar punkt 21.10 i K3.

Observera

Har ett företag som tillämpar K2 eller K3 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 ändemot 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.

Inkomst-skatt

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller avsättningar finns i princip inga särskilda regler i IL. Det innebär att avdrag medges vid beskattningen för den avsättning som gjorts i redovisningen.



I IL finns dock särskilda regler om avdrag för framtida garantiutgifter. Enligt huvudregeln får avdraget inte överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. I de fall garantiförpliktelserna avser kortare tid än två år är avdraget maximerat till lika många 24-delar av räkenskapsårets garantiutgifter som garantitiden utgör i månader.

ÅRL**Läs mer**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

3 kap. 9–10 §§ ÅRL om avsättningar

4 kap. 15 a § ÅRL om uppskattning av avsättningar

K2

K2 kap. 16 om avsättningar

K3

K3 p. 2.13 om skulddefinition

K3 p. 4.8 om undantag att klassificera avsättningar som lång- eller kortfristiga

K3 kap. 21 om avsättningar, ansvarsförbindelser och eventuelltillgångar

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningsred

16 kap. 3–5 §§ IL om framtida garantiutgifter

4

Uppskjuten skatteskuld (Ej K2)

2240

Avsättningar för uppskjutna skatter

Kontots innehåll

Uppskjuten skatt enligt K3.

Allmänt

Som avsättningar ska 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 ska infrias. (3 kap. 9 § ÅRL)

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

En avsättning får inte göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (uppskjuten skatt). (K2 p. 16.4)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig. (K3 p. 4.8)

Med inkomstskatter avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets skattepliktiga resultat samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag vid utdelning till det rapporterade företaget. (K3 p. 29.2)

Uppskjuten skatt är inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtidens räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser. (K3 p. 29.11)

Uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida inkomstskatt som hänför sig till avdragsgilla temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag. (K3 p. 29.12)

Uppskjuten skatteskuld är inkomstskatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som ska regleras i framtiden. (K3 p. 29.13)



Temporär skillnad är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld. (K3 p. 29.14)

Skattemässigt värde

Det skattemässiga värdet för en tillgång, skuld eller annat bestäms enligt gällande skatteregler. (K3 p. 29.15)

En tillgångs skattemässiga värde är det belopp som kommer att bli avdragsgillt vid beräkningen av det skattepliktiga resultatet, fastställt med utgångspunkt i hur företaget per balansdagen avser att återvinna tillgången. Är intäkterna från återvinningen inte skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess redovisade värde. (K3 p. 29.17)

En skulds skattemässiga värde är det redovisade värdet minskat eller ökat med belopp som är avdragsgilla respektive skattepliktiga vid beräkningen av det skattepliktiga resultatet per balansdagen, om skulden då hade reglerats till sitt redovisade värde. Det skattemässiga värdet på en förutbetald intäkt är det redovisade värdet minskat med belopp som i framtiden inte kommer att bli skattepliktiga. (K3 p. 29.18)

Redovisning

Ett företag ska, om inte annat anges i punkterna 29.20 och 29.21, redovisa

- en uppskjuten skatteskuld för alla skattepliktiga temporära skillnader,
- en uppskjuten skattefordran för alla avdragsgilla temporära skillnader, och
- en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran ska redovisas i egna poster i balansräkningen. (K3 p. 29.19)

Ett företag får inte redovisa en uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran för temporära skillnader som härrör från ej överförda vinstmedel från utländska dotterföretag, filialer, intresseföretag eller gemensamt styrda företag, om det inte är uppenbart att den temporära skillnaden kommer att återföras inom en överskådlig framtid och företaget kan styra tidpunkten för återföring av den temporära skillnaden. (K3 p. 29.20)

Ett företag får inte redovisa en uppskjuten skatteskuld för en temporär skillnad som härrör från den första redovisningen av goodwill. (K3 p. 29.21)

Förändringar i uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran ska redovisas i resultaträkningen om inte förändringen är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital. (K3 p. 29.22)

4



Är ett företag som lämnar utdelning till ägare skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot eget kapital. (K3 p. 29.23)

Värdering

Värderingen av en uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran ska baseras på hur företaget, per balansdagen, förväntar sig att återvinna det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller reglera det redovisade värdet för motsvarande skuld. (K3 p. 29.24)

Ett företag ska värdera en uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade före balansdagen. Beloppet får inte nuvärdeberäknas. (K3 p. 29.25)

Vid rena substansförvärv får den uppskjutna skatteskulden som uppstår vid förvärvet nuvärdeberäknas. Detta gäller dock endast om värdet på den uppskjutna skatteskulden är en väsentlig del av affärsuppgörelsen och det finns ett dokumenterat samband mellan köpeskillingen och köparens värdering av den uppskjutna skatteskulden. Med rena substansförvärv avses förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara tillgångar är byggnader eller mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och uppskjuten skatt. (K3 p. 29.26)

Gäller olika skattesatser för skilda beloppsnivåer på det skattepliktiga resultatet, ska uppskjuten skatt och den därtill relaterade uppskjutna skatteskulden eller uppskjutna skattefordran värderas utifrån genomsnittet av de skattesatser som gäller per balansdagen. (K3 p. 29.27)

Ändras inkomstskatten till följd av utdelning till ägare ska uppskjuten skatt värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstdel fram till dess utdelningen redovisas som skuld. (K3 p. 29.28)

En uppskjuten skattefordran får värderas till högst det belopp som sannolikt kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtidiga skattepliktiga resultat. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. (K3 p. 29.29 samt kommentar)

Värderingen av en uppskjuten skattefordran ska omprövas varje balansdag så att den återspeglar aktuell bedömning av framtida skattepliktiga resultat. En värdeförändring till följd av en omprövning ska redovisas i resultaträkningen om förändringen inte är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital. (K3 p. 29.30)

Fordran och skuld som avser aktuell skatt samt uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska nettoredovisas endast om företaget har legal rätt till kvittning. (K3 p. 29.32)

I juridisk person ska den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen. Bokslutspositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen. (K3 p. 29.37)

Klassificering

En uppskjuten skattefordran eller uppskjuten skatteskuld ska klassificeras som finansiell anläggningstillgång respektive avsättning. (K3 p. 29.31)

Enligt ÅRL

- Om ett större företag i balansräkningen redovisar uppskjutnen skatt ska upplysning lämnas om beloppet och om förändringar i beloppet sedan föregående års balansdag. (5 kap. 36 § ÅRL)

Noter

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

Samtliga upplysningskrav nedan gäller enbart för större företag.

- Upplysningskrav som gör det möjligt för användare av den finansiella rapporten att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten av aktuell skatt och uppskjuten skatt till följd av redovisade transaktioner och andra händelser. (K3 p. 29.34)
- Upplysningskrav som lämnas om väsentliga temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp, som påverkar den uppskjutna skatteskulden eller uppskjutna skattefordran. (K3 p. 29.35)
- En avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat före skatt ska presenteras. Avstämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats. Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:
 - En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.
 - En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den geomsnittliga effektiva skattesatsen. (K3 p. 29.36)

4

Mindre företag som tillämpar K3 är skyldiga att redovisa uppskjuten skatt i balans- och resultaträkningarna enligt samma regler som större företag. Däremot gäller kraven avseende upplysningar enbart större företag.

Observera

En avsättning för uppskjuten skatt m.m. får ingen skattemässig effekt. Belopp som påverkat företagets resultaträkning ska således återföras i inkomstdeklarationen.

Inkomst-skatt

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 9–10 §§ ÅRL om avsättningar

5 kap. 36 § ÅRL (större företag) om uppskjuten skatt

K2

K2 p. 16.4 om förbudet mot redovisning av uppskjutna skatter

K3

K3 p. 2.13 om skulddefinition

K3 p. 4.8 om undantag att klassificera avsättningar som lång- eller kortfristiga

K3 kap. 29 om inkomstskatter

Långfristiga skulder

Rad i balansräkningen	Konton
Obligationslån	2310, 2320
Checkräkningskredit	2330
Övriga skulder till kreditinstitut	2340, 2350
Skulder till koncernföretag	2360
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag	2370
Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2370
Övriga skulder	2390

Allmänt om långfristiga skulder

Klassificering

En långfristig skuld är enligt K2 en skuld som ska betalas senare än 12 månader från balansområdet. Enligt K3 kan en skuld klassificeras som långfristig även av andra skäl, se nedan.

Allmänt

Skulder i utländsk valuta

Skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkurserna på balansområdet, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rätvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

4

Kapitalrabatter m.m.

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i på rätvisande bild. (4 kap. 15 § ÅRL)

Finansiella instrument som värderas till verkligt värde

För värdering av finansiella instrument till verkligt värde, se 4 kap. 14 a–e §§ och 5 kap. 10 § och (för större företag) 27 § ÅRL samt K3 kapitel 12.

Bokslut enligt K2

Vilka skulder som ska redovisas

Ett företag ska redovisa en skuld om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Klassificering

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansområdet är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. (K2 p. 17.5)

**Bokslut
enligt K3**

Vilka skulder som ska redovisas

En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En skuld ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Ett företag får inte kvitta tillgångar och skulder mot varandra, om det inte krävs eller tillåts. (K3 p. 2.5)

Fordringar och skulder får endast kvittas om det finns en rätt enligt lag eller avtal. (K3 p. 2.6)

Klassificering

Ett företag ska klassificera skulder som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

- företaget avser att reglera skulden under företagets normala verksamhetscykel,
- företaget primärt innehar skulden för handelsändamål,
- skulden förfaller inom tolv månader efter balansomdagen, eller
- företaget inte har en ovillkorad rätt att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter balansomdagen.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader. (K3 p. 4.7)

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

5 kap. 13 § ÅRL om långfristiga skulder

5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter

5 kap. 31 § ÅRL (större företag) om ytterligare upplysningar om långfristiga skulder

5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital



Obligationslån**Checkräkningskredit (långfristig)****Övriga skulder till kreditinstitut****Skulder till koncernföretag****Skulder till intresseföretag och gemensamt
styrda företag****Skulder till övriga företag som det finns ett
ägarintresse i****Övriga skulder****Obligations- och förlagslån 2310**

Långfristiga skulder som grundar sig på av företaget utgivna obligationer och förlagsbevis.

**Kontots
innehåll**

Checkräkningskredit 2330

Utnyttjat belopp av checkräkningskonto med kredit som bedöms vara av långfristig natur. Se även SrfU 3. (Gäller endast K2. Se K3 p. 4.7.)

**Kontots
innehåll**

Byggnadskreditiv 2340

Byggnadskreditiv, dvs. en kredit som erhållits för finansiering av uppförande av en byggnad.

**Kontots
innehåll**

4

Andra långfristiga skulder till kreditinstitut 2350

Övriga skulder till banker och andra kreditinstitut.

**Kontots
innehåll**

Långfristiga skulder till koncernföretag 2360

Långfristiga skulder till koncernföretag.

**Kontots
innehåll**

**Långfristiga skulder till intresseföretag,
gemensamt styrda företag och övriga företag
som det finns ett ägarintresse i 2370**

Kontot delas lämpligen upp på underkonton för att styra till rätt rad i balansräkningen. Se vidare i Bokföringsboken.

**Kontots
innehåll**

217

2390**Övriga långfristiga skulder****Kontots
innehåll**

Övriga långfristiga skulder för vilka särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen. Se även 2396 Derivat sidan 224.

Allmänt

För ÅRL:s bestämmelser klassificering och vilka skulder som ska redovisas, se *Allmänt om långfristiga skulder* sidan 215.

För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrt företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se Allmänt till konto 1330 på sidan 100.

Skulder i annan valuta

Skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansområdet, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

Enligt både K2 och K3 ska skulder i annan valuta än redovisningsvaluta, om de inte är föremål för säkring, tas upp till balansområdets kurs.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Redovisning

Ett företag ska redovisa en skuld om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Tvistiga skulder

En skuld som är tvistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldenas existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas. (K2 p. 17.3)

Offentligt stöd

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

Ett offentligt stöd ska också redovisas som skuld om stödet är utbetalat till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla. (K2 p. 17.4)

Kortfristig eller långfristig skuld

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansområdet är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskredit som ska betalas inom 12 månader efter balansområdet ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. (K2 p. 17.5)

**Värdering**

En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

Skulder får inte nuvärdeberäknas. (K2 p. 17.7)

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 ändå räknas om till terminskursen. (K2 p. 17.8)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Definitioner****Finansiellt instrument**

Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part. Avtalet behöver inte ha föranlett någon betalning. (K3 p. 11.4)

Finansiell skuld

En finansiell skuld är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att

- erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till en annan part, eller
- byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. (K3 p. 11.6)

Upplupet anskaffningsvärde

Upplupet anskaffningsvärde för en finansiell skuld är det finansiella instrumentets förväntade kassaflöden diskonterade med den effektivränta som beräknades vid anskaffningstillfället. (K3 p. 11.10)

Redovisning

För skulder till följd av aktierelaterade ersättningar, se K3 kap. 26.

För övriga långfristiga ersättningar till anställda, med undantag av avsättningar för ersättningar efter avslutad anställning och ersättning vid uppsägning, se K3 p. 28.23–24.

För beskrivning av effektivränta och effektivräntemetoden, se K3 p. 11.11–12.

Ett företag ska redovisa en finansiell skuld i balansräkningen när företaget blir part i det finansiella instrumentets avtalsmässiga villkor. (K3 p. 11.13)

Andra låneutgifter än ränta ska redovisas som en korrigering av länets anskaffningsvärde och periodiseras som en del i länets räntekostnad enligt effektivräntemetoden. (K3 p. 11.14)

En långfristig skuld som innehåller en finansieringskomponent och har en kredittid som överstiger ett år ska vid det första redovisningstillfället värderas till nuvärdet av alla framtida betalningar. En finansieringskomponent föreligger t.ex. om en leverantörskredit löper med ränta som är lägre än marknadsmässig ränta. (K3 p. 11.15)

4

Långfristiga skulder ska såväl vid det första som vid efterföljande redovisningstillfällen värderas till upplupet anskaffningsvärde. (K3 p. 11.16 andra stycket)

Ett företag får inte längre redovisa en finansiell skuld, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelserna fullgjorts eller upphört. (K3 p. 11.35)

Ersätts en finansiell skuld med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelserna ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas. Eventuella resultateffekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. (K3 p. 11.36)

Skillnaden mellan det redovisade värdet för en finansiell skuld, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda tillgångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (K3 p. 11.37)

Värdering i utländsk valuta

Utländsk valuta är annan valuta än företagets redovisningsvaluta. (K3 p. 30.2)

Monetära poster i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. (K3 p. 30.3)

Monetära poster är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp. (K3 p. 30.5)

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer. (K3 p. 30.6)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

För omräkning och lån till utlandsverksamheter, se K3 p. 30.9–13.

Sammansatta finansiella instrument

Sammansatta finansiella instrument är finansiella instrument som består av en fordran eller en skuld i kombination med ett eller flera derivatinstrument. (K3 p. 11.61)

Ett sammansatt finansiellt instrument, exempelvis innehav av konvertibla skuldebrev (jfr konto 2320), ska värderas och redovisas antingen utan uppdelning i komponenter eller uppdelat i komponenter, där den komponent som utgörs av fordran eller skuld värderas och redovisas separat. Företagets samtliga sammansatta finansiella instrument ska redovisas på samma sätt. (K3 p. 11.62)

För redovisning av sammansatta finansiella instrument, se K3 p. 11.63–64.

Säkringsredovisning

Vid säkring av skuld i utländsk valuta får den säkrade posten värderas till terminskurs. Är skillnaden mellan terminskurs och avistakurs väsentlig när ett terminsavtal ingås (terminspremie), ska fordran eller skulden värderas till avistakursen och terminspremien periodiseras över terminsavtalets löptid. (K3 p. 11.52)

För övriga bestämmelser om säkringsredovisning enligt anskaffningsvärde, se K3 p. 11.38–51, 53–60 och 11.67.

Enligt ÅRL

- För varje skuldpost i balansräkningen ska anges den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL ska posten trots det delas upp i noten. För mindre företag som redovisar en förkortad balansräkning ska denna specifikation avse de sammanslagna posterna. (3 kap. 4 b § och 5 kap. 13 § ÅRL)
- För varje skuldpost i balansräkningen ska, om säkerhet har ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om deras art och form. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ska posten trots det delas upp i noten. Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska en särskild upplysning lämnas om detta. För mindre företag som redovisar en förkortad balansräkning ska denna upplysning i stället lämnas för den sammanslagna posten. (5 kap. 14 och 16 §§ ÅRL)

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.
- I kommentaren anges att det inte föreligger skyldighet att upplysa om checkräkningskredit även om företaget bedömt att krediten kommer att förnyas och därmed redovisar den som långfristig.

4

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Ett större företag som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar (som får lämnas på aggregerad nivå):
 - En beskrivning av säkringen.
 - En beskrivning av de finansiella instrument som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens verkliga värden på balansdagen.
 - Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten. (K3 p. 11.66)

Ett företag som väljer att värdera skulder i utländsk valuta till terminskursen behöver inte ha någon särskild analys över säkringssituationen enligt K2. Detta krävs dock enligt K3.

Observera

Om skillnaden mellan terminskursen och avistakursen (terminspremien) är väsentlig när ett terminsavtal ingås ska ett företag som tillämpar K3 periodisera denna terminspremie över terminsavtalets löptid. Ett företag som tillämpar K2 tar inte hänsyn till terminspremien utan räknar om fordran/skulden i utländsk valuta till terminskursen.

I balansräkningen ska särredovisning ske av skulder till

- Koncernföretag
- Intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Inkomst-skatt

God redovisningssed

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller skulder finns inga varken klassificerings- eller värderingsregler i IL. En omvärdning av en skuld i redovisningen ska således som grund beaktas skattemässigt.

Skuld i utländsk valuta

Skulder i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan skuld, ska denna tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i redovisningen, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Ackord

Sätts ett skuldbelopp helt eller delvis ned är nedsättningen som grund en skattepliktig intäkt. Sker eftergivandet till följd av ackord (såväl tvångsackord som frivilliga underhandsackord) är den vinst som gäldenären gör på grund av nedsättning av skuldbeloppet skattefri. För skattefrihet krävs att efterskänkandet är villkorlös och definitivt samt att gäldenären är på verkligt obestånd. I framför allt närliggande situationer kan beviskraven för skattefrihet vara något högre än normalt. Redovisas nedskrivningen i resultaträkningen och är beloppet skattefritt ska en justering ske i inkomstdeklarationen.

Observera att inrullat underskott ska minskas med ett belopp motsvarande ackordet.

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

- 3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter
5 kap. 13 § ÅRL om långfristiga skulder
5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter
5 kap. 31 § ÅRL (större företag) om ytterligare upplysningar om långfristiga skulder
5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde
K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde
K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

SrfU

SrfU_3 Klassificering av checkräkningskredit och factoringkredit enligt K2

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed
14 kap. 8 § IL om skulder i utländsk valuta
40 kap. 21 § IL om underskott och ackord

Konvertibla lån och liknande

2320

4

Kontot krediteras för konvertibla skuldebrev, skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning av aktier i aktiebolag, vinstandelslån, kapitalandelslån och liknande förpliktelser.

**Kontots
innehåll**

Se *Allmänt om långfristiga skulder* sidan 215.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

K2 innehåller inga särregler om konvertibla skuldebrev.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Konvertibla skuldinstrument**

Vid emission av konvertibla skuldinstrument eller liknande sammansatta finansiella instrument som består av både en skuldkomponent och en egetkapitalkomponent ska likviden fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten. Skuldbeloppet ska fastställas till det verkliga värdet för en liknande skuld som

223

saknar rätt till konvertering eller har en liknande egetkapitalkomponent. Fördelningen får inte ändras senare räkenskapsår.

Direkta utgifter i samband med emissionen ska fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten utifrån de relativa verkliga värdena på respektive komponent. (K3 p. 22.9)

I de finansiella rapporter som upprättas efter det år då ett konvertibelt skuldinstrument eller ett liknande sammansatt finansiellt instrument emitterades ska varje skillnad mellan skuldkomponenten och det belopp som ska betalas på förfallodagen redovisas systematiskt som en tillkommande räntekostnad genom tillämpning av effektivräntemetoden (se kapitel 11 i K3). (K3 p. 22.10)

Noter

Enligt ÅRL

Upplysningar ska av större företag lämnas om:

- För varje lån eller rättighet:
 - Utestående lånebelopp.
 - Tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. (5 kap. 33 § ÅRL)
- För varje lån mot vinstandelsbevis:
 - Utestående lånebelopp.
 - Räntebestämmelser. (5 kap. 33 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Observera

Enligt K2 ska ingen nuvärdesberäkning ske varför hela lånebeloppet redovisas som skuld. Enligt K3 görs en nuvärdesberäkning av skuldbeloppet och resterande del utgör eget kapital, dvs. en option att i framtiden få konvertera till aktier.

Inkomstskatt

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller skulder finns inga varken klassificerings- eller värderingsregler i IL vad avser gäldenärens situation.

Läs mer

Se instruktionerna till konto 2310–2390.

2396

Derivat

Kontots innehåll

Kontot används för redovisning av derivat värderade till anskaffningsvärde eller verkligt värde om derivat inte används för säkring till verkligt värde.

Ett derivat ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

**Bokslut
enligt K2**

En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. (K2 p. 16.5)

Ett derivatinstrument är ett finansiellt instrument som uppfyller följande kriterier:

- Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
- Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
- Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. (K3 p. 11.8)

Derivatinstrument som klassificeras som långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas till det belopp som för företaget är mest förmånligt om förpliktskelsen regleras eller överläts på balansdagen. (K3 p. 11.23)

**Bokslut
enligt K3****Enligt ÅRL**

- Större företag ska för varje kategori av derivatinstrument ange verkligt värde tillsammans med en beskrivning av omfattning och typ av instrument, se 5 kap. 27 § ÅRL.
- För derivat som värderas till verkligt värde, se 5 kap. 10 § ÅRL (alla företag).

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

4

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Se vidare K3 kap. 11 och 12.

Om derivatet används för att säkra exempelvis en kortfristig fordran i utländsk valuta värderas fordran vid anskaffningstillfället till den säkrade kursen. Därmed uppkommer ingen valutakursdifferens och derivatet särredovisas inte på detta konto.

Observera

K2 kräver inte att ett terminskontrakt ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran för att en säkringsredovisning ska vara uppnådd. K3 kräver en säkringsdokumentation för att kunna mäta att säkringen är effektiv (om värdering sker till verkligt värde ska säkringen vara mycket effektiv).

Derivat utgör normalt kapitaltillgångar, se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Värdeförändring ska därför inte tas

**Inkomst-
skatt**

225

upp som intäkt eller dras av som kostnad utan vinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Noterbart är att omkostnadsbeloppet inte får beräknas enligt schablonregeln (20 procent av ersättningen).

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

5 kap. 10 och 27 §§ ÅRL om derivatinstrument och andra finansiella instrument

K2

K2 p. 11.8 om säkringsredovisning

K3

K3 p. 11.38–60 och 11.67 om säkringsredovisning till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 7 om redovisning av optioner, terminkontrakt samt valutahandel och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

IL

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Kortfristiga skulder

Rad i balansräkningen	Konton
Checkräkningskredit	2480
Övriga skulder till kreditinstitut	2410
Förskott från kunder	2420
Pågående arbete för annans räkning	2430
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	2450
Leverantörsskulder	2440
Växelskulder	2492
Skulder till koncernföretag	2460, 2860
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag	2470, 2870
Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2470, 2870
Skatteskulder	2510
Övriga skulder	2491, 2499, 2610, 2620, 2630, 2640, 2650, 2660, 2710, 2730, 2740, 2750, 2760, 2790, 2810, 2820, 2830, 2840, 2850, 2880, 2890
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2910, 2920, 2930, 2940, 2950, 2960, 2970, 2980, 2990

Allmänt om kortfristiga skulder

Klassificering

En kortfristig skuld är enligt K2 en skuld som ska betalas inom 12 månader från balansdagen. Enligt K3 kan en skuld klassificeras som kortfristig även av andra skäl, se nedan.

Allmänt

4

Skulder i utländsk valuta

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

Kapitalrabatter m.m.

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i på rättvisande bild. (4 kap. 15 § ÅRL)



**Bokslut
enligt K2**

Vilka skulder som ska redovisas

Ett företag ska redovisa en skuld om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Klassificering

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. (K2 p. 17.5)

**Bokslut
enligt K3**

Vilka skulder som ska redovisas

En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En skuld ska redovisas i balansräkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Ett företag får inte kvitta tillgångar och skulder mot varandra, om det inte krävs eller tillåts. (K3 p. 2.5)

Fordringar och skulder får endast kvittas om det finns en rätt enligt lag eller avtal. (K3 p. 2.6)

Klassificering

Ett företag ska klassificera skulder som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

- företaget avser att reglera skulden under företagets normala verksamhetscykel,
- företaget primärt innehar skulden för handelsändamål,
- skulden förfaller inom tolv månader efter balansdagen, eller
- företaget inte har en ovillkorad rätt att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter balansdagen.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader. (K3 p. 4.7)

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

Kortfristiga skulder

5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter

5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

4

Checkräkningskredit (kortfristig)***Övriga skulder till kreditinstitut******Förskott från kunder******Pågående arbeten för annans räkning******Fakturerad men ej upparbetad intäkt******Leverantörsskulder******Växelskulder******Skulder till koncernföretag***

(Omfattar även konto 2860 under rubriken Övriga skulder.)

***Skulder till intresseföretag och gemensamt
styrda företag***

(Omfattar även konto 2870 under rubriken Övriga skulder.)

***Skulder till övriga företag som det finns ett
ägarintresse i***

(Omfattar även konto 2870 under rubriken Övriga skulder.)

2410 Andra kortfristiga låneskulder till kreditinstitut

**Kontots
innehåll** Kortfristiga låneskulder till banker och andra kreditinstitut samt för den kortfristiga delen av de långfristiga skulder som redovisas i kontogrupp 23.

2420 Förskott från kunder

**Kontots
innehåll** Redovisning av sådana rörelseinkomster som avser av företaget ännu ej utförda respektive ej avslutade prestationer.

2430 Pågående arbeten

**Kontots
innehåll** Pågående arbeten, se instruktionerna till konto 1470.

2440 Leverantörsskulder

**Kontots
innehåll** Företagets externa leverantörsskulder.



Fakturerad men ej upparbetad intäkt	2450
Fakturerad men ej upparbetad intäkt, se instruktionerna till konto 1620.	Kontots innehåll
Leverantörsskulder till koncernföretag	2460
Leverantörsskulder till koncernföretag.	Kontots innehåll
Leverantörsskulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2470
Kontot delas lämpligen upp på underkonton för att styra till rätt rad i balansräkningen. Se vidare i Bokföringsboken.	Kontots innehåll
Leverantörsskulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.	
Checkräkningskredit, kortfristig	2480
Utnyttjade tillfälliga krediter och den del av utnyttjade krediter som företaget inte bedömer vara en långfristig finansiering. Se även SrfU 3.	Kontots innehåll
Övriga kortfristiga skulder till kreditinstitut, kunder och leverantörer	2490
Övriga kortfristiga skulder till kreditinstitut, kunder och leverantörer för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen	Kontots innehåll
För ÅRL:s bestämmelser och för beskrivning av vilka skulder som ska redovisas samt hur de ska klassificeras, se <i>Allmänt om kortfristiga skulder</i> sidan 227.	Allmänt
För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se Allmänt under konton 1330 på sidan 100.	
Se även <i>Allmänt</i> ovan.	Bokslut enligt K2
Redovisning	
När en skuld ska redovisas	
Ett företag ska redovisa en skuld om	
• företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och	

4

- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Tvistig skuld

En skuld som är tvistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skulden existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas. (K2 p. 17.3)

Kortfristig eller långfristig skuld

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskredit som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. (K2 p. 17.5)

Utländsk valuta

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 terminskurs. (K2 p. 17.8)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Värdering

En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument hos en annan part. Avtalet behöver inte ha föranlett någon betalning. (K3 p. 11.4)

En finansiell skuld är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att

- erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till en annan part, eller
- byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. (K3 p. 11.6)

För gränsdragning mellan eget kapital och skuld, se K3 p. 22.5–6.

Redovisning

Ett företag ska redovisa en finansiell skuld i balansräkningen när företaget blir part i det finansiella instrumentets avtalsmässiga villkor. (K3 p. 11.13)

Ett företag får inte längre redovisa en finansiell skuld, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelserna fullgjorts eller upphört. (K3 p. 11.35)

Värdering i utländsk valuta

Utländsk valuta är annan valuta än företagets redovisningsvaluta.
(K3 p. 30.2)

Monetära poster i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. (K3 p 30.3)

Monetära poster är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp. (K3 p. 30.5)

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

För omräkning och lån till utlandsverksamheter, se K3 p. 30.9–13.

För säkringsredovisning, se K3 p. 11.38–60, 67.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Sammansatta finansiella instrument

Se konto 2310–2390.

Enligt ÅRL

- För varje skuldpost i balansräkningen ska, om säkerhet har ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om deras art och form. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ska posten trots det delas upp i noten. Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska en särskild upplysning lämnas om detta. För mindre företag som redovisar en förkortad balansräkning ska denna upplysning i stället lämnas för den sammanslagna posten. (5 kap. 14 och 16 §§ ÅRL)

Noter

4

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Ett större företag som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar (som får lämnas på aggregerad nivå):
 - En beskrivning av säkringen.
 - En beskrivning av de finansiella instrument som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens verkliga värden på balansdagen.
 - Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten. (K3 p. 11.66)

Observera Ett företag som väljer att värdera skulder i utländsk valuta till terminskursen behöver inte ha någon särskild analys över säkrings-situationen enligt K2. Detta krävs dock enligt K3.

I balansräkning ska särredovisning ske av skulder till

- Koncernföretag
- Intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kortfristiga skulder till dessa företag ska redovisas sammanslaget med leverantörsskulder till samma företag.

Inkomst-skatt

God redovisningssed

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild be-stämmelse i IL. När det gäller skulder finns inga varken klassifice-rings- eller värderingsregler i IL. En omvärdering av en skuld i redo-visningen ska således som grund beaktas skattemässigt.

Skulder i utländsk valuta

Skulder i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattnings-årets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan skuld, ska denna tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i redovisningen, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Ackord

Sätts ett skuldbelopp helt eller delvis ned är nedsättningen som grund en skattepliktig intäkt. Sker eftergivandet till följd av ackord (såväl tvångsackord som frivilliga underhandsackord) är den vinst som gäldenären gör på grund av nedsättning av skuldbeloppet skattefri. För skattefrihet krävs att efterskänkandet är villkorlös och definitivt samt att gäldenären är på verkligt obestånd. I fram-för allt närliggande situationer kan beviskraven för skattefrihet vara något högre än normalt. Redovisas nedskrivningen i resultaträk-ningen och är beloppet skattefritt ska en justering ske i inkomst-deklarationen.

Pågående arbeten

Beträffande pågående arbete, se konto 1470 Pågående arbeten.

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket om förhållandet mellan korta och långa poster



3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter balansposter

5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

K3 kap. 26 om aktierelaterade ersättningar

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

Srf konsulterna

SrfU_3 Klassificering av checkräkningskredit och factoringkredit enligt K2

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om skulder i utländsk valuta

4

Skatteskulder

2510

Skatteskulder

Kontots innehåll

På kontot redovisas aktuella skatteskulder bestående av beräknad skuld för innevarande år för de skatter och avgifter som redovisas i inkomstdeklarationen. Om den skattskyldige har ett förförtat räkenskapsår kan skatteskulden vara beräknad utifrån två beskattningsår.

I bokens fördjupningsdel finns ett exempel om beräkning av skatteskuld i juridisk person, se sidan 411.

Allmänt

För ÅRL:s bestämmelser och beskrivning av vilka skulder som ska redovisas och hur de ska klassificeras, se *Allmänt om kortfristiga skulder* sidan 227.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Raden Skatteskulder i balansräkningen består av aktuella skatteskulder bestående av beräknad och/eller fastställd skuld för innevarande och tidigare räkenskapsår avseende

- inkomstskatt,
- fastighetsskatt eller motsvarande,
- särskild löneskatt på pensionskostnaden, samt
- avkastningsskatt
- minskad med F-skatteinbetalningar till skattekontot. (K2 p. 4.7)

För övriga bestämmelser om redovisning och värdering av skulder, se *konto 2810–2890*.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

Med inkomstskatter avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets skattepliktiga resultat samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag vid utdelning till det rapporterade företaget. (K3 p. 29.2)

Aktuell skatt är inkomstskatt för innevarande räkenskapsår som avser årets skattepliktiga resultat och i vissa fall den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats. (K3 p. 29.4)

Redovisning

Den del av aktuell skatt som inte har betalats som F-skatt per balansdagen ska redovisas som skuld. Överstiger det som har betalats den beräknade skatten för innevarande år och tidigare räkenskapsår,

ska det överskjutande beloppet redovisas som tillgång i egen post. (K3 p. 29.6)

Aktuell skatt ska värderas till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per balansdagen. Beloppet får inte nuvärdeberäknas. (K3 p. 29.9)

Fordran och skuld som avser aktuell skatt samt uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska nettoredovisas endast om företaget har legal rätt till kvittning. Legal kvittningsrätt föreligger normalt när aktuella skatter för en viss period (dvs. ett räkenskapsår) debiteras av en och samma skattemyndighet och skatterna kan betalas med ett nettobelopp. (K3 p. 29.32)

Särskilda skatter, såsom fastighetsskatt, löneskatt m.fl. är avdragsgilla vid beskattningen. Däremot är inte inkomstskatt avdragsgill. Betald utländsk skatt, som avser i Sverige skattepliktig intäkt, är dock avdragsgill.

Inkomst-skatt**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

Läs mer**K2**

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

K3 kap. 29 om inkomstskatter

IL

9 kap. 2 § IL om avdrag för statlig skatt (bolagsskatt)

16 kap. 17–19 §§ IL om särskilda skatter m.m.

4

Övriga skulder

2610 Utgående moms, 25 %

2620 Utgående moms, 12 %

2630 Utgående moms, 6 %

2640 Ingående moms

2650 Redovisningskonto för moms

2660 Särskilda punktskatter

**Konto-
gruppens
innehåll** I kontogruppen bokförs den moms som företaget är skattskyldigt för enligt mervärdesskattelagen, ML, samt olika typer av varuskatter (punktskatter) som företaget är skyldig att redovisa till staten enligt särskilda förordningar.

Allmänt För ÅRL:s bestämmelser och för beskrivning av vilka skulder som ska redovisas samt hur de ska klassificeras, se *Allmänt om kortfristiga skulder* sidan 227.

**Bokslut
enligt K2** Se även *Allmänt* ovan.

Redovisning
Se konto 2410–2490.

Värdering
Se konto 2410–2490.

**Bokslut
enligt K3** Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner
Se konto 2410–2490.

Redovisning
Se konto 2410–2490.

**Kortfristiga skulder****2710–2790**

- Se konto 2410–2490.

Noter

Vad som motsvarar utgående moms ska inte tas upp och vad som motsvarar ingående moms ska inte dras av.

Inkomst-skatt

Vid jämkning enligt 8 a kap. ML eller om en som är frivilligt skatt-skyldig för vissa fastighetsupplåtelse gör en korrigering enligt 9 kap. ML ska beloppen tas upp eller dras av vid inkomstbeskattningen.

ÅRL**Läs mer**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

Personalskatt**2710****Lagstadgade sociala avgifter och särskild löneskatt****2730**

4

Avtalade sociala avgifter**2740****Utmätning i lön m.m.****2750****Semestermedel****2760**

239

2790 Övriga löneavdrag

**Konto-
gruppens
innehåll** Denna kontogrupp omfattar konton dels för personalens skatter, dels för andra löneavdrag – konton för utmätning i lön, personalens intressekonto, lönsparande, kollektivförsäkringar, fackföreningsavgifter, mätningsarvoden etc.

Allmänt För ÅRL:s bestämmelser och för beskrivning av vilka skulder som ska redovisas samt hur de ska klassificeras, se *Allmänt om kortfristiga skulder* sidan 227.

**Bokslut
enligt K2** Se även *Allmänt* ovan.

Redovisning
Se konto 2410–2490.

Värdering
Se konto 2410–2490.

**Bokslut
enligt K3** Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner
Se konto 2410–2490.

Redovisning
Se konto 2410–2490.

Noter • Se konto 2410–2490.

**Inkomst-
skatt** Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller personalkostnader finns, förutom vad gäller pensioner, inga särskilda regler i IL. Det innebär att avdrag medges vid beskattningen när kostnaden redovisats i resultaträkningen.

Läs mer

ÅRL
2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet
3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster
3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

**K2**

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

Avräkning för factoring och belånade kontraktsfordringar	2810
---	-------------

Skulder till finansieringsföretag som belånat företagets kundfordringar.	Kontots innehåll
--	-----------------------------

Kortfristiga skulder till anställda	2820
--	-------------

Löneskulder och andra skulder till personal och som inte är betalda på balansomgången.	Kontots innehåll
--	-----------------------------

Avräkning för annans räkning	2830
-------------------------------------	-------------

Kontot används då ett företag erhållit medel för annans räkning och dessa medel inte ska tillfalla företaget. Se <i>konto 1990</i> .	Kontots innehåll
--	-----------------------------

Kortfristiga låneskulder	2840
---------------------------------	-------------

Kontot används för kortfristiga låneskulder till andra än kreditinstitut.	Kontots innehåll
---	-----------------------------

4

Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)	2850
---	-------------

Kontot används av företag som under året har ett negativ saldo på skattekontot.	Kontots innehåll
---	-----------------------------

Kortfristiga skulder till koncernföretag	2860
---	-------------

Kortfristiga skulder till moderföretag, dotterföretag och andra koncernföretag som ej är leverantörsskulder.	Kontots innehåll
--	-----------------------------

2870 Kortfristiga skulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kontots innehåll Kontot delas lämpligen upp på underkonton för att styra till rätt rad i balansräkningen. Se vidare i Bokföringsboken.

Kortfristiga skulder (ej leverantörsskulder) till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintesse i.

2880 Skuld erhållna bidrag

Kontots innehåll Kontot krediteras när ett villkorat bidrags villkor inte har uppfyllts och bidraget därför inte kan intäktsföras.

2890 Övriga kortfristiga skulder

Kontots innehåll Andra kortfristiga skulder, för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen. Se även 2895 Derivat sidan 246.

Allmänt För ÅRL:s bestämmelser och för beskrivning av vilka skulder som ska redovisas samt hur de ska klassificeras, se *Allmänt om kortfristiga skulder* sidan 227.

För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintesse i, se Allmänt under konto 1330 på sidan 100.

Bokslut enligt K2 Se även *Allmänt* ovan.

Redovisning

När en skuld ska redovisas

Ett företag ska redovisa en skuld om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Twistig skuld

En skuld som är twistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldenas existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas. (K2 p. 17.3)

Kortfristig eller långfristig skuld

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskre-



dit som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. (K2 p. 17.5)

Offentligt stöd

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

Ett offentligt stöd ska också redovisas som skuld om stödet är utbetalat till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla. (K2 p. 17.4)

Värdering

En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

Skulder får inte nuvärdeberäknas. (K2 p. 17.7)

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 dock räknas om till terminskursen. (K2 p. 17.8)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Se även *Allmänt* ovan.

För kortfristiga förpliktelser för förmånsbestämda planer, se instruktionerna till *konto 2210, 2230*.

För kortfristiga förpliktelser för ersättningar vid uppsägning, se instruktionerna till *konto 2220, 2290*.

För definitioner, se *konto 2410–2490*.

För skulder till följd av aktierelaterade ersättningar, se K3 kap. 26.

Bokslut enligt K3

Definitioner

Se *konto 2410–2490*.

Redovisning

Se *konto 2410–2490*.

Offentliga bidrag

Ett offentligt bidrag som är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som intäkt när prestationen utförs. Har bidraget tagits emot innan villkoren för att redovisa det som intäkt har uppfyllts, ska bidraget redovisas som skuld. (K3 p. 24.4)

Utdelning

En utdelning på eller återbetalning av egetkapitalinstrument ska redovisas som skuld när behörigt organ har fattat beslut om ut-

delningen eller återbetalningen. Skulden ska värderas till det redovisade värdet på den tillgång som ska överföras. (K3 p. 22.11)

Värdering i utländsk valuta

Se konto 2410–2490.

Sammansatta finansiella instrument

Se konto 2310–2390.

Noter

- Se konto 2410–2490.

Observera

K3 kräver en särskild analys över säkringssituationen för att få säkringsredovisa poster. I K2 är säkringsredovisning som grund inte tillåten. Däremot ska en fordran eller skuld i utländsk valuta mot vilken det finns ett terminskontrakt värderas till terminskursen.

Inkomst-skatt

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller skulder finns inga varken klassificerings- eller värderingsregler i IL. En omvärdning av en skuld i redovisningen ska således som grund beaktas skattemässigt.

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas av staten, EU, EES, landsting, kommuner eller vissa juridiska personer. Ett stöd anses lämnat utan återbetalningsskyldighet även om detta under vissa villkor ska återbetalas, nämligen om

- näringsidkaren inte uppfyller villkoren för stödet,
- näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats när stödet beviljades,
- Europeiska kommissionen genom beslut som vunnit laga kraft eller Europeiska unionens domstol har funnit att stödet strider mot artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, eller
- något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Redovisas sådant stöd som skuld ska en justering ske i inkomstdeklarationen.

Se också konto 3980 Erhållna offentliga stöd m.m.

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter



5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter

5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

29 kap. IL om näringssbidrag

4

**2895 Derivat**

Kontots innehåll Kontot används för redovisning av derivat värderade till anskaffningsvärde eller verkligt värde om derivatet inte använts för verklig värdesäkring till anskaffningsvärde.

Allmänt Se *konto 2396*.

Bokslut enligt K2 Ett derivat ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

Bokslut enligt K3 Se även *Allmänt* ovan.

Derivatinstrument med negativt värde ska värderas till det belopp som för företaget är mest förmånligt om förpliktelser regleras eller överläts på balansdagen. (K3 p. 11.21)

Inkomst-skatt Derivat utgör kapitaltillgångar, se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad utan kapitalvinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Noterbart är att omkostnadsbeloppet inte får beräknas enligt schablonregeln (20 procent av ersättningen).

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Upplupna löner	2910
Upplupna, ännu inte utbetalda löner.	Kontots innehåll
Upplupna semesterlöner	2920
Upplupna semesterlöner.	Kontots innehåll
Upplupna pensionskostnader	2930
Periodisering av företagets pensionskostnader.	Kontots innehåll
Upplupna lagstadgade sociala och andra avgifter	2940
Upplupna sociala avgifter avseende lagstadgade arbetsgivaravgifter och löneskatt.	Kontots innehåll
Upplupna avtalade sociala avgifter	2950
Periodisering av bl.a. AFA/FORA-avgifter (tidigare AMF) och avgifter till Alecta (tidigare SPP).	Kontots innehåll
Upplupna räntekostnader	2960
Periodisering av räntekostnader.	Kontots innehåll
Förutbetalda intäkter	2970
Periodisering av inkomster.	Kontots innehåll

4

2980	Upplupna avtalskostnader
Kontots innehåll	Periodisering av utgifter som grundar sig på avtal såsom licensavgifter, royalties o.d.
2990	Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
Kontots innehåll	Periodisering av andra upplupna utgifter och förutbetalda inkomster för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen. Här återfinns även konto 2999 OBS-konto som används för att temporärt parkera affärshändelser som behöver utredas för att kunna klassificeras och konteras i enlighet med BFL. Kontot används endast vid den löpande redovisningen och får inte ingå i bokslutets kontosaldon. OBS-kontot har lagts in här, inte för att det är fråga om upplupna kostnader eller förutbetalda intäkter, utan eftersom det i praxis är vanligt att kontonummer 2999 används för just detta ändamål.
Allmänt	I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras. (5 kap. 3 § BFL) Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen. (2 kap. 4 § första stycket p. 4 ÅRL)
Bokslut enligt K2	<p>Se även <i>Allmänt</i> ovan.</p> <p>Åtagande för vara 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. (K2 p. 12.17)</p> <p>Undantagsregler Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr trots det som anges i ÅRL. (K2 p. 2.4) Se vidare SrfU 1.</p> <p>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</p> <ul style="list-style-type: none"> • utgiften kan antas variera högst 20 procent mellan åren, och • varje räkenskapsår belastas med en årskostnad (gäller dock inte det första året regeln tillämpas på en utgift). (K2 p. 7.9)

Det ska noteras att båda dessa regler ska tillämpas i kombination med väsentlighetsprincipen i ÅRL. Det innebär att reglerna inte får tillämpas på ett sådant sätt att det ackumulerade felet som uppkommer blir så pass stort att en användare av årsredovisningen kan fatta ett felaktigt beslut.

Ospecificerad skuld till leverantörer

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

- av oväsentlig betydelse för företaget, och
- svår att specificera och värdera.

Det redovisade värdet ska dels vara skälget med hänsyn till förhållanden på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering. (K2 p. 17.9)

Semesterlöneskuld

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 dåremot inte avgifter enligt avtal. Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. (K2 p. 17.10)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

En skuld eller en kostnad ska redovisas i balansräkningen respektive resultaträkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

K3 innehåller inga förenklingsregler som medger undantag från periodiseringsprincipen. Däremot kan väsentlighetsprincipen enligt 2 kap. 3 a § ÅRL innehåra att viss förenkling kan tillämpas.

4

Enligt ÅRL

- Större företag ska upplysa om större periodiseringsposter som ingår i denna post. (3 kap. 8 § ÅRL)

Noter

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Lättnadsregeln i K2 om inkomster och utgifter på högst 5 000 kr (K2 p. 2.4) innehåller en bedömning per faktura. Se vidare SrfU 1.

Observera

Undantaget från att periodisera återkommande utgifter (K2 p. 7.9) tillämpas per utgiftspost där företaget kan välja att exempelvis periodisera en förutbetald försäkringsutgift och kostnadsföra den betalda kvartalshyran.

Införandet av 2 kap. 3 a § i ÅRL kan innehåra en begränsning i möjligheterna att tillämpa punkterna 2.4 och 7.9. Blir det totala felet väsentligt kan punkterna inte tillämpas fullt ut.

Inkomstskatt

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Exempel på sådana särskilda bestämmelser är avskrivningsreglerna för byggnader. Det är således möjligt att skriva av byggnaderna med olika belopp i redovisningen och vid beskrivningen. Ett annat exempel på särskilda skatterättsliga regler är bestämmelserna om beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust på kapitallåningar, exempelvis fastigheter och andelar som inte utgör lagertillgångar.

När det gäller löpande intäkter, exempelvis hyresinkomster, och löpande utgifter, exempelvis försäkringspremier och prenumerationer, finns i princip inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskrivningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Vissa särregler finns för pensionskostnader.

Läs mer**BFL**

5 kap. 3 § BFL om bokslutsposter

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

2 kap. 4 § första stycket p. 4 ÅRL om periodisering

K2

K2 kap. 2 om grundläggande principer

K3 kap. 2 om begrepp och principer

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

Srf konsulterna

SrfU_1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2

Rörelseintäkter, lagerförändring m.m.

Nettoomsättning

Huvudintäkter

30–34

I kontogrupperna 30–34, som är fria för användning efter företagets eget behov, redovisas intäkterna av företagets huvudsakliga verksamhet, dvs. från den försäljning av varor, produkter eller tjänster, som företaget inriktar sig på enligt bolagsordningen eller motsvarande.

**Konto-
gruppernas
innehåll**

Företagets huvudintäkter ingår i nettoomsättningen.

Undantag från periodiseringssprincipen

Ett företag behöver inte periodisera inkomster som var för sig understiger 5 000 kronor, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL. (K2 p. 2.4) Se vidare SrfU 1.

**Bokslut
enligt K2**

Införandet av 2 kap. 3 a § i ÅRL kan innebära en begränsning i möjligheterna att tillämpa punkterna 2.4. Blir det totala felet väsentligt kan punkterna inte tillämpas fullt ut.

En eller flera transaktioner

~~Varje transaktion ska normalt redovisas för sig. En transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebördens. Flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innebördens inte kan förstås annars.~~ (K2 p. 2.6, 6.2 och 7.2)

4

Byten

Vid byten gäller särskilda regler, se K2 p. 2.7–2.8.

Grundläggande bestämmelser

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. En transaktion ska dock redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebördens. (K2 p. 6.2)

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 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.

251

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av kapitel 6 – Rörelseintäkter i K2. (K2 p. 6.6)

Rörelseintäkter

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt. (K2 p. 8.8)

Försäljning av varor

Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt följande:

Om så övergår väsentliga risker och förmåner ...
varan hämtas av köparen	när varan hämtas
varan transporteras till köparen på köparens risk	när varan överlämnas till fraktföretaget
varan transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar varan till köparen
installationen av varan utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation
varor som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
varor som levereras genom delleveranser om varorna i en delleverans saknar funktionellt samband med varor i en annan leverans, och företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade varan	efter varje utförd delleverans
fastighet som är omsättnings-tillgång	normalt vid tillträdet
värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

(K2 p. 6.7)

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 424.

Definitioner och redovisning av olika uppdrag

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 avtalet sammantaget är att anse som samma slags uppdrag. (K2 p. 6.8)

Ett *provisionsbaserat uppdrag* är ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. (K2 p. 6.9)

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. (K2 p. 6.10)

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 ska redovisas som intäkt linjärt över den överenskomna tidsperioden. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts. (K2 p. 6.11)

Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än provisionsbaserat uppdrag, uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod eller uppdrag på löpande räkning. (K2 p. 6.12)

Redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris

Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i takt med att arbetet utförs (K2 p. 6.13). Uppdrag till fast pris ska redovisas antingen enligt en huvudregel eller enligt en alternativregel. Ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag till fast pris.

Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till alternativregeln är endast tillåtet om det finns särskilda skäl. (K2 p. 6.15)

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. (K2 p. 6.13)

4

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i följande poster:

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

(K2 p. 6.14)

Huvudregeln fast pris – när ska intäkten redovisas och hur stor är den?

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 väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen inte har övergått.

Räkenskapsårets intäkt ska baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskad med under tidigare räkenskapsår redovisade intäkter från uppdraget. (K2 p. 6.16)

Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget. (K2 p. 6.17)

Metoden att beräkna färdigställandegraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag. (K2 p. 6.18)

Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till *förlust* ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. (K2 p. 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 bestäljaren. (K2 p. 6.20)

Huvudregeln fast pris – i vilka poster redovisas uppdrag?

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

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.16 eller, i förekommande fall, enligt punkt 6.20
Råvaror och fornödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt kostnad för material enligt punkt 6.19
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för annat än material och personal enligt punkt 6.19
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för personal enligt punkt 6.19
<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

(K2 p. 6.21)

4

Alternativregeln fast pris – när ska intäkten redovisas och hur stor är den?

Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet *väsentligen* är *fullgjort*. (K2 p. 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*.

Justeringen redovisas i posten *Förändring av lager av varor under tillverkning, färdiga varor och pågående arbeten för annans räkning* (kontona 4932–4950, 4970 och 4990).

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 ÅRL och p. 12.10). Posten får värderas enligt IL. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

När uppdraget redovisas som intäkt enligt punkt 6.22 ska de poster som redovisats som positiva justeringsposter i tidigare års resultaträkningar redovisas som en negativ justeringspost i resultaträkningen. (K2 p. 6.23)

Alternativregeln fast pris – i vilka poster redovisas uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen?

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

(K2 p. 6.24)

Alternativregeln fast pris – i vilka poster redovisas uppdrag som är fullgjorda på balansdagen?

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 6.22
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.23 tredje stycket
Råvaror och fornödenheter	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

(K2 p. 6.25)

4

När ska vissa andra inkomster redovisas som intäkt?

Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

Om inkomsten avser ska intäkter redovisas ...
hyra och leasing	fördelad över den avtalade hyres- eller leasingperioden
förhöjd förstagångshyra	linjärt över den avtalade leasing-perioden
royalty som baseras på mängden av försäljning eller användning	lönande 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	lönande 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
lönande avgifter i ett franchise-system	lönande i takt med försäljning eller användning

(K2 p. 6.26, del av)

**Bokslut
enligt K3****Definition av en intäkt**

En intäkt är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller en minskning av skulders värde som medför en ökning av eget kapital. Tillskott från ägare som ökar eget kapital är inte en intäkt. (K3 p. 2.16)

Kriterier för redovisning av en intäkt

En intäkt ska redovisas i resultaträkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av intäkter är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. (K3 p. 2.18)

Värdering av intäkter

Det inflöde av ekonomiska fördelar som företaget erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som intäkt. (K3 p. 23.2)

Ett företag ska värdera en intäkt till det verkliga värdet av det som erhållits eller kommer att erhållas. Annan värdering kan ske vid byten, se K3 p. 23.6. Avdrag ska göras för handelsrabatter, mängdrafördrag och liknande prisavdrag. (K3 p. 23.3)

Uppskjuten betalning

Vid uppskjuten betalning gäller särskilda regler, se K3 p. 23.4.

Byten av varor och tjänster

Vid byten gäller särskilda regler, se K3 p. 23.5–23.6.

Identifiering av en transaktion

Varje transaktion ska redovisas för sig om inte

- det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebördens struktur och om delarna och beloppen kan identifieras separat, eller
- två eller flera transaktioner hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås annars. (K3 p. 23.7)

Försäljning av varor

Ett företag ska redovisa en intäkt från försäljning av varor när kriterier för redovisning av en intäkt (K2 p 2.18) är uppfyllda, och

- företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
- företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
- de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 23.8)

4

Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal

Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 424.

Definitioner m.m.

Uppdrag är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt entreprenadavtal. (K3 p. 23.9)

Entreprenadavtal är ett särskilt framförhandlat avtal om ett uppdrag 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. (K3 p. 23.10)

Uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. (K3 p. 23.11)

Uppdrag till fast pris är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning. (K3 p. 23.12)

Ett eller flera uppdrag

K3 innehåller ett flertal bestämmelser om bestämning av om ett avtal innehåller flera uppdrag och om flera avtal ska behandlas som ett enda uppdrag, se vidare K3 p. 23.13–23.16.

Uppdrag på löpande räkning

Inkomst från uppdrag på löpande räkning ska redovisas som intäkt i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas. (K3 p. 23.17) Detta innebär att faktureringstidpunkten inte styr tidpunkten för intäktsredovisning.

Uppdrag till fast pris – successiv vinstavräkning

Kan det ekonomiska utfallet av ett uppdrag till fast pris beräknas på ett *tillförlitligt sätt* ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är häntliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad med utgångspunkt från *färdigställandegraden* på balansdagen.

Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om

- uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget,
- färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och
- de uppdragsutgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 23.18)

Uppdragsinkomsten ska omfatta

- den ursprungligen avtalade ersättningen, och
- ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster som kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 23.19)

Uppdragsutgifter ska omfatta

- utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
- utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
- sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren. (K3 p. 23.20)

Ett företag ska följa och vid behov *revidera beräkningarna* av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna varje balansdag. (K3 p. 23.21)

Ett företag ska fastställa färdigställandegraden för ett uppdrag genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet. (K3 p. 23.22)

Kan det ekonomiska utfallet av ett uppdrag *inte beräknas på ett tillförlitligt sätt*, ska en intäkt endast redovisas med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifterna som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. (K3 p. 23.23)

Är det sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett uppdrag, ska den *befara förlusten redovisas som en kostnad* oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte. (K3 p. 23.24)

Är det inte längre sannolikt att betalning kommer att erhållas för belopp som redan har redovisats som intäkt, ska det belopp som sannolikt inte kommer att erhållas *redovisas som kostnad*. (K3 p. 23.25)

En intäkt från ett tjänsteuppdrag med ett *obestämt antal aktiviteter* under en bestämd tidsperiod ska redovisas linjärt över denna tidsperiod, om inte någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden. Om en specifik aktivitet är mer väsentlig än andra aktiviteter, ska intäkten redovisas när den specifika aktiviteten har utförts. (K3 p. 23.26)

Kvittning

Upparbetade intäkter för vart och ett av uppdragen ska minskas med de belopp som fakturerats. En nettopost som är en tillgång får inte kvittas mot en nettopost som är en skuld om de inte avser samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperiod. (K3 p. 23.27)

Uppdrag till fast pris – färdigställandemetoden

För pågående arbeten i *branscher som avses i 17 kap. 23 § IL (byggnads-, anläggnings-, hantverks-, eller konsultrörelse)* får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § IL (uppdrag till fast pris och som inte har slutredovisats) som intäkt senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som tillgång och fakturerade belopp som skuld om inte annat framgår av punkt 23.32.

Föregående stycke gäller endast om företaget redovisar samtliga uppdrag som omfattas av 17 kap. 27 § IL på samma sätt. (K3 p. 23.31)

Tillämpas färdigställandemetoden och är det sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett uppdrag, ska den *befara förlusten redovisas som en kostnad* oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Uppdragsutgifter ska omfatta

- utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
- utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt

4

- sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Uppdragsinkomsten ska omfatta

- den ursprungligen avtalade ersättningen, och
- ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar. (K3 p. 23.32)

Tillämpas färdigställandemetoden ska punkterna 23.31 och 23.32 tillämpas på varje enskilt uppdrag om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebördén i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.34–23.36. (K3 p. 23.33)

Tillämpas färdigställandemetoden och omfattar ett avtal flera uppdrag ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om

- separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
- varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
- uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag. (K3 p. 23.34)

Tillämpas färdigställandemetoden ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som ett uppdrag om

- avtalet är resultatet av en förhandling som avser avtalet som en helhet,
- avtalet har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
- uppdragen enligt avtalet utförs samtidigt eller i en följd. (K3 p. 23.35)

Tillämpas färdigställandemetoden och innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett uppdrag, ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om

- uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
- överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet. (K3 p. 23.36)

En juridisk person som tillämpar färdigställandemetoden (p. 23.31–23.36) får byta till successiv vinstavräkning. (K3 p. 23.18–23.26)



Byte från successiv vinstavräkning till färdigställandemetoden får endast göras, om det finns särskilda skäl. (K3 p. 23.37)

Leasing

Intäkter från finansiella leasingavtal är finansiella intäkter, se vidare kontogrupp 82.

Redovisning i juridisk person

I juridisk person får alla finansiella leasingavtal redovisas som operationella leasingavtal. (K3 p. 20.29)

Alla hyresavtal ska behandlas som leasingavtal

Definitionen av leasingavtal i K3 innebär att alla hyresavtal ska behandlas som leasingavtal. 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. Detta gäller oavsett om avtalet kallas hyresavtal, leasingavtal, nyttjandeavtal eller något annat. K3:s regler för leasingavtal finns i kapitel 20. Undantaget är dock licensavtal och operationella leasingavtal som är förlustkontrakt vilka behandlas i kapitel 18 respektive 21.

Tillverkare och återförsäljare

Särskilda leasingregler finns också för tillverkar och återförsäljare, se K3 p. 20.19–20.20 samt 20.24.

Hur leasingintäkten ska redovisas

En leasegivare ska redovisa leasingavgifter från operationella leasingavtal, inklusive första förhöjd hyra men exklusivt inkomster för tjänster som försäkring och underhåll, som intäkt linjärt över leasingperioden. Leasingavgifterna får dock fördelas på ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänpförs till objektet minskar över tiden. (K3 p. 20.22)

4

Enligt ÅRL

- Större företag ska, om företagets verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, lämna uppdrag om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster. (5 kap. 47 § ÅRL)
- Större företag som ingår i en koncern ska ange hur stor del av räkenskapsårets försäljning som avser andra koncernföretag. (5 kap. 28 § första stycket ÅRL)
- Ett moderföretag som är större som inte upprättar koncernredovisning av den anledningen att koncernen är mindre ska lämna upplysning om internvinster på transaktioner inom koncernen. (5 kap. 28 § andra stycket ÅRL)

Noter

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- När företaget redovisar tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln men någon resultatavräkning inte redovisats ska följande upplysningar lämnas till balansräkningen (oavsett om nettoposten är en tillgång eller skuld):
 - aktiverade nedlagda utgifter, och
 - fakturerat belopp. (K2 p. 18.12)
- Upplysnings enligt föregående punkt ska lämnas till tillgångsposten Pågående arbete för annans räkning.
- Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket ÅRL lämnas upplysningen till posten Varulager m.m. alternativt om det är en skuld till posten Kortfristiga skulder. (K2 p. 18.12)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Uppgiften om nettoomsättningens fördelning för större företag enligt ÅRL ska avse sådana oberoende verksamhetsgrenar som svarar för en väsentlig del av företagets nettoomsättning. Indelningen i verksamhetsgrenar får inte ändras mellan åren om inte verksamheten fått en ny inriktnings. Ändras indelningen ska upplysning lämnas om det och om effekterna av förändringen (K3 p. 8.17). (Större företag)

En oberoende verksamhetsgren är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder (K3 p. 8.18). (Större företag)

En geografisk marknad är ett visst land eller en grupp av länder där företaget har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter (K3 p. 8.19). (Större företag)

- Ett företag ska lämna följande upplysningar om pågående uppdrag per balansdagen:
 - Upparbetade intäkter.
 - Fakturerade belopp.
 - Av beställaren innehållna belopp (K3 p. 23.30). (Större företag)
- Upplysnings ska också lämnas om:
 - Principer för intäktsredovisning (K3 p. 23.29). (Alla företag)
 - Metoder som används för att fastställa färdigställandegraden (K3 p. 23.29). (Alla företag)
- För leasegivares upplysningar om leasingavtal, se K3 p. 20.21 och 20.25. (Större företag)
- En juridisk person som är leasegivare och som väljer att redovisa finansiella leasingavtal som operationella ska lämna de upplysningar som krävs för operationella leasingavtal, se K3 p. 20.25, det vill säga:
 - Summan av framtida minimileaseavgifter per balansdagen avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal inom ett år, senare än ett år men inom fem år, och senare än fem år.
 - Summan av variabla avgifter som ingår i räkenskapsårets resultat.
 - En allmän beskrivning av ingångna väsentliga leasingavtal.



Intäkter enligt K2 värderas till fakturans belopp medan K3 kräver en värdering enligt verkligt värde av vad som redan erhållits (kontantförsäljning) eller kommer att erhållas (kreditförsäljning). I de fall exempelvis en kassarabatt anges på fakturan kan intäktsredovisning vid försäljningstillfället göras med samma belopp enligt K2 och K3, dvs. företaget kan antingen redovisa bruttobeloppet eller dra av rabatten direkt när företaget av erfarenhet vet att rabatten kommer att utnyttjas.

Observera

Intäkter diskonteras inte enligt K2.

Den särskilda skatteregel som finns för uppdrag på löpande räkning i vissa branscher kan tillämpas oavsett om K2 eller K3 tillämpas även om redovisningen inte tillåter den metoden. Om så sker uppstår en differens mellan redovisningen och beskattningen som ger upphov till en uppskjuten skatt. Uppskjuten skatt ska redovisas enligt K3, men får inte redovisas i K2.

Alternativregeln i juridisk person för fastprisuppdrag i K3 gäller enbart byggnads-, anläggnings-, hantverks-, eller konsultrörelse. Övriga företag måste tillämpa successiv vinstavräkning även i juridisk person.

Enligt båda K2 och K3 ska intäkt redovisas när ett tjänsteuppdrag är väsentligen fullgjort. Det är inte möjligt att vänta med intäktsredovisningen tills uppdraget är slutligt ekonomiskt fullgjort.

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På inkomstsidan finns få särskilda bestämmelser i IL. De viktigaste är reglerna om kapitalvinster på kapitall tillgångar. Med *kapitall tillgångar* avses andra tillgångar i näringssverksamheten än

Inkomst-skatt

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter somräknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även om de inte förvärvats från någon annan.

4

När det gäller löpande intäkter, exempelvis hyresinkomster respektive försäljning av varor och inventarier, finns inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Förhållandet är detsamma för tjänster, dvs. den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten ska följas vid beskattningen. Oberoende av bransch ska exempelvis vid uppdrag till fast

pris den intäktsredovisning som den skattskyldige gör i redovisningen ligga till grund för beskattningen.

Ett undantag finns och det är för arbeten som utförs på löpande räkning inom byggnads-, hantverks-, anläggnings- eller konsultrörelse. Sådana arbeten behöver aldrig tas upp som tillgång, oavsett att den skattskyldige i redovisningen redovisar intäkten enligt successiv vinstavräkning. Den skattskyldige kan i deklarationen i stället välja att som intäkt ta upp det belopp som denna under beskattningsåret fakturerar för arbetena. Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att sluttredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat sluttredovisas eller faktureras, ska de belopp som skäligen hade kunnat sluttredovisas eller faktureras tas upp som intäkt. Detta gäller arbete både på löpande räkning och till fast pris.

Byte av tillgångar och tjänster beskattas som om den bortbytta tillgången avyttras till ett pris motsvarande den tillbytta tillgångens marknadsvärde samt eventuell erhållen kontant ersättning. Detta gäller oberoende av hur bytet redovisats i resultat- och balansräkning.

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

5 kap. 28 § ÅRL (större företag) om försäljning till koncernföretag

5 kap. 47 § ÅRL (större företag) om nettoomsättning

K2

K2 p. 2.6 om en eller flera transaktioner

K2 p. 2.7–2.8 om byten

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

K3

K3 kap. 23 om intäkter

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

17 kap. 23–32 §§ IL om pågående arbeten

Srf konsulterna

SrfU 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2

4

3610 Försäljning av material**3620 Tillfällig uthyrning av personal****3630 Tillfällig uthyrning av transportmedel****3670 Intäkter från värdepapper****3680 Management fees****3690 Övriga sidointäkter****Kontonas
innehåll**

På dessa konton redovisas bruttointäkter av försäljning av material, tillfällig uthyrning av personal och transportmedel o.d. som inte utgör företagets huvudintäkter men som måste anses utgöra ett led i företagets rörelse. Sådana sidointäkter utgör en särskild del av företagets försäljning. Samma sak gäller intäkter från försäljning av värdepapper i företag som bedriver handel med sådana utan att för den skull betraktas som kreditinstitut eller värdepappersföretag och där värdepappershandeln inte är företagets huvudverksamhet.

Uthyrning av personal och uthyrning av transportmedel redovisas som huvudregel som sidointäkter i kontogrupp 36 (med undantag av företag vars huvudsakliga verksamhet är uthyrning, t.ex. personal- och biluthyrningsföretag). Därigenom ingår dessa intäkter i företagets nettoomsättning. De kan dock även ingå i kontogrupp 39 Övriga rörelseintäkter om de är att anse som sekundär verksamhet och är av mindre betydelse.

**Bokslut
enligt K2**

För bokslut enligt K2, se instruktionerna till *kontogrupperna 30–34*.

**Bokslut
enligt K3**

För bokslut enligt K3, se instruktionerna till *kontogrupperna 30–34*.

**Inkomst-
skatt**

För regler om inkomstskatt, se instruktionerna till *kontogrupperna 30–34*

Rörelseintäkter, lagerförändring m.m.

**Förändring av lager av produkter i arbete,
färdiga varor och pågående arbeten för
annans räkning (konto 4932–4950, 4970
och 4990)**

Justeringspost som i en kostnadsslagindelad (bilaga 2 ÅRL) resultaträkning visar

- årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor, samt
- för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativregeln, skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter. (K2 p. 4.4)

(Se kontogrupp 40–49.)

4

Aktiverat arbete för egen räkning**3840 Aktiverat arbete (material)****3850 Aktiverat arbete (omkostnader)****3870 Aktiverat arbete (personal)**

**Kontonas
innehåll** På dessa konton 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.

Allmänt Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3 till ÅRL. (3 kap. 3 § första stycket ÅRL)

Enligt ÅRL ska posten Aktiverat arbete för egen räkning särredovisas i den kostnadsslagsindelade resultaträkningen. Dessa konton används då företaget självt byggt, utvecklat eller på annat sätt tagit fram en anläggningstillgång som balanserats i balansräkningen. Sådant arbete kan gälla både materiella och immateriella anläggningstillgångar (ej immateriella om K2-regler tillämpas) och avse exempelvis byggnader, maskiner och inventarier, balanserade utgifter för utveckling m.m.

Syftet med kontogruppen är att "neutralisera" den del av kostnaderna som avser eget arbete och liknande som balanseras. Mindre företag som tillämpar K2 ska bruttoredovisa samtliga utgifter kopplade till anläggningstillgången. Tillämpas K3 bör vissa utgifter, exempelvis underentreprenader, debiteras tillgångskontot direkt eftersom dessa utgifter inte representerar någon prestation av företaget och dess personal. Sådana bokningar görs lämpligen löpande under året för att ge en mer korrekt resultatredovisning.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 447.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

De av årets utgifter som är hänpörliga till egentillverkning av anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen. (K2 p. 10.16)

Samtliga utgifter ska bruttoredovisas i resultaträkningen även om utgifterna enbart hör till tillverkningen.

Se även *Allmänt* ovan.

Väljer ett företag att presentera sin resultaträkning enligt bilaga 2 till ÅRL (kostnadsslagsindelad resultaträkning), redovisas i posten Aktiverat arbete för egen räkning de utgifter som under räkenskapsåret lagts ned på egenproducerade anläggningstillgångar. (K3 kommentar till Bilaga 2 ÅRL)

Har företaget utgifter för material, tjänster, m.m. som särskilt köpts in för tillverkningen bör de bokföras direkt mot aktuellt tillgångskonto och inte bruttoredovisas i resultaträkningen. På det sättet återspeglar resultaträkningen på ett bättre sätt vilka egna resurser som företaget har förbrukat.

**Bokslut
enligt K3**

Övriga rörelseintäkter

3910 Hyres- och arrendeintäkter

Kontots innehåll	Kontot krediteras för hyres- och arrendeintäkter som inte utgör en del av företagets huvudintäkter.
Bokslut enligt K2	För bokslut enligt K2, se instruktionerna till <i>kontogrupperna 30–34</i> .
Bokslut enligt K3	För bokslut enligt K3, se instruktionerna till <i>kontogrupperna 30–34</i> .

3920 Provisionsintäkter, licensintäkter och royalties

Kontots innehåll	Kontot krediteras för intäkter från erhållna provisioner, licensintäkter samt royalties som inte utgör en del av företagets huvudintäkter.
-----------------------------	--

**Bokslut
enligt K2** Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

Om inkomsten avser ska intäkten redovisas ...
royalty som baseras på mängden av försäljning eller användning	lönande 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	lönande 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
lönande avgifter i ett franchise-system	lönande i takt med försäljning eller användning

(K2 p. 6.26, del av)

Ett företag ska redovisa ersättning till följd av någon annans användning av företagets tillgångar som intäkt när

**Bokslut
enligt K3**

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Ovanstående innebär att royalty ska periodiseras i enlighet med överenskommelsens ekonomiska innehörd. (K3 p. 23.28, del av)

Enligt ÅRL

- Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder ska anges. (5 kap. 4 § ÅRL)

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Upplysning ska lämnas om principer för intäktsredovisning. (K3 p. 8.3)

För regler om inkomstskatt, se instruktionerna till kontogrupperna 30–34.

**Inkomst-
skatt****K2**

K2 p. 6.26 om intäktsredovisning av provision, royalty och liknande intäkter.

Läs mer**K3**

K3 p. 23.28 om intäktsredovisning av provision, royalty och liknande intäkter.

4

3940 Orealisera negativa/positiva värdeförändringar på säkringsinstrument

Kontots innehåll

Kontot debiteras för negativa värdeförändringar på säkringsinstrument som innehålls för valutasäkring av kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekarakter för att motverka positiva värdeförändringar på den säkrade posten i den mån valutakursdifferensen bokats på konto 3960 och säkringen är effektiv. Se också konteringsinstruktionen till konto 3960 Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekarakter.

Kontot krediteras också för positiva värdeförändringar på säkringsinstrument som innehålls för säkring av kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekarakter men där säkringen inte är effektiv. I sådana fall bokförs den negativa värdeförändringen på posten på konto 7960 Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekarakter.

Bokslut enligt K3

För värdering av finansiella instrument till verklig värde, se vidare kap. 12 i K3.

Inkomstskatt

Derivat utgör kapitaltillgångar om inte innehavaren bedriver handel med derivatinstrument. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad, utan kapitalvinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag.

3950 Återvunna, tidigare avskrivna kundfordringar

Kontots innehåll

Kontot krediteras för återvunna belopp som avser tidigare avskrivna kundfordringar. Kontot krediteras för det belopp som återvunnits med respektive likvidkonto i kontogrupp 19 som motkonto.

Inkomstskatt

För regler om inkomstskatt, se instruktionerna till *kontogrupperna 30–34*.

Läs mer

K2

K2 p. 6.6 om definition av en intäkt

K3

K3 p. 2.16 om definition av en intäkt

Valutakursdifferenser på fordringar och skulder av rörelsekarakter **3960**

Kontot krediteras för valutakursvinster som har samband med kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekarakter samt på företagets eventuella innehav av utländsk valuta.

**Kontots
innehåll**

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkurserna på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild enligt 2 kap. 2–3 §§ ÅRL. (4 kap. 13 § ÅRL)

Allmänt

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

~~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. (K2 p. 2-6)~~

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran som är säkrad med ett terminkontrakt ska däremot värderas till terminkursen. (K2 p. 11.8)

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran som är säkrad med ett terminkontrakt ska däremot värderas till terminkursen. (K2 p. 13.5)

En skuld i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en skuld som är säkrad med ett terminkontrakt ska däremot värderas till terminkursen. (K2 p. 17.8)

Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekarakter ingår i raden Övriga rörelseintäkter i resultaträkningen (K2 p. 4.4)

4

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 p. 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferenser ska redovisas antingen som en rörelsepst eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshändelsen. (K3 p. 30.7)

Den del av en realisations- eller omräkningsvinst (eller -förlust) från en icke-monetär post som är hänförlig till valutakursförändringar ska redovisas på samma sätt som vinsten eller förlusten. (K3 p. 30.8)

Inkomstskatt

Kundfordringar och leverantörsskulder värderas till kursen vid be-skattningsårets utgång. Normalt görs samma värdering i redovisningen och någon skattemässigt justering behövs inte.

Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan skuld, ska denna tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i redovisningen, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Läs mer

ÅRL

2 kap 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 13 § ÅRL om omräkning av monetära tillgångar och skulder

K2

K2 p. 4.4 om resultaträkningens uppställning

K2 p. 11.8 om omräkning av långfristiga fordringar

K2 p. 13.5 om omräkning av kortfristiga fordringar

K2 p. 17.8 om omräkning av skulder

K3

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

IL

14 kap. 8 § IL om fordringar och skulder i utländsk valuta

3970

Vinst vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar

Kontots innehåll

Kontot krediteras för vinst vid avyttring av anläggningstillgångar som utgör immateriella anläggningstillgångar, byggnader och mark samt maskiner och inventarier som ingår i kontogrupperna 10–12.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om fastighetsöverlåtelse, se sidan 382.

Bokslut enligt K2

Tidpunkt för redovisning av realisationsvinst

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. (K2 p. 6.6)

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde. Avser försäljningen en fastighet ska intäkten även minskas med direkta försäljningskostnader. (K2 p. 6.32)

Väsentliga risker och förmåner 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. (K2 p. 6.31)

Borttagande från balansräkningen

Ett företag ska inte längre redovisa en materiell eller immateriell anläggningstillgång i balansräkningen

- vid utstranering eller avyttring, eller
- när inte några framtidiga ekonomiska fördelar väntas från användning, utstranering eller avyttring av tillgången.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas. (K3 p. 17.21, 18.26)

Tidpunkt för redovisning av intäkt

Ett företag ska redovisa en intäkt från försäljning av varor när kriterierna för redovisning av en intäkt (K3 p. 2.18) är uppfyllda, och

- företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
- företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
- de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 23.8)

Bokslut enligt K3

4

Beräkning av vinst eller förlust

Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell eller immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens redovisade värde. (K3 p. 17.22, 18.27)

Sale-and-lease-back

Beträffande sale-and-lease-back-transaktioner, se K3 p. 20.26–20.27.

Observera

Vid försäljning av fastigheter så är det enligt K2 tillåtet att tillämpa skattemässiga regler för redovisning av vinsten, dvs. att redovisa försäljningen på kontraktsdagen. Detta är inte tillåtet enligt K3 men där hanteras de skattemässiga aspekterna genom redovisning av uppskjuten skatt på den realisationsvinst som skattemässigt redovisas under ett räkenskapsår men återfinns i redovisningen det påföljande året.

Noter

- Försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar ingår i den not om förändringar i dessa poster som bland annat framgår av instruktionerna till konto 1020–1060.
- Se K3 p. 20.28 avseende sale-and-lease-back.

Inkomstskatt

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsåret som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. De viktigaste bestämmelserna är reglerna om kapitalvinster på kapitalltgångar. Med kapitalltgångar avses andra tillgångar i näringssverksamheten än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även om de inte förvärvats från någon annan.

Inkomsten från försäljning av inventarier och immateriella tillgångar ska skattemässigt tas upp som intäkt när den redovisas i resultaträkningen. Beträffande fastigheter, som inte är lagertillgångar, gäller de särskilda reglerna om beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust. De innebär att kapitalvinsten ska tas upp som intäkt det beskattningsåret tillgången avyttras. Kapitalvinsten beräknas enligt reglerna i IL och kan således skilja sig från den redovisade realisationsvinsten.

Läs mer

K2

K2 p. 6.31–32 om försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

K2 kap. 9–10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

**K3**

K3 kap. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

25 kap. 2-3 §§ IL om avyttring av kapitall tillgångar

Erhållna offentliga stöd m.m.

3980

Kontot krediteras för vederlagsfria inkomster som inte härrör från företagets normala verksamhet. Hit hör alla typer av bidrag från offentligrättsliga organ vilket inkluderar t.ex. EU-bidrag samt statliga och kommunala bidrag.

**Kontots
innehåll****Hur erhållet stöd ska redovisas**

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. (K2 p. 9.14)

**Bokslut
enligt K2****Återbetalning av stöd**

Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp. (K2 p. 9.15)

Redovisning som intäkt

Ett företag ska redovisa offentliga stöd som intäkt om inte stödet ska

4

- minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.14 (se ovan), eller
- redovisas som skuld enligt punkt 17.4 (se nedan). (K2 p. 6.28)

Ett bidrag ska redovisas som intäkt om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att ta emot bidraget och om det inte ska minska anskaffningsvärdet eller redovisas som skuld enligt 6.28. (K2 p. 6.27)

Ett offentligt stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det är kostnaderna avser. Avser stödet kostnader under flera räkenskapsår ska stödet fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår. Avser stödet att täcka uppkomna förluster ska hela stödet redovisas som intäkt under räkenskapsåret. (K2 p. 6.29)

Offentliga stöd som avser att täcka rörelsekostnader ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. (K2 p. 6.30 första stycket)

Redovisning som skuld

Ett offentligt stöd som redovisats som skuld och som efterskänks eller av annan anledning inte ska återbetalas ska redovisas som intäkt. (K2 p. 6.28)

Ett offentligt stöd ska redovisas som skuld om stödet är utbetalat till företaget och förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet. Ett offentligt stöd ska också redovisas som skuld om stödet är utbetalat till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla. (K2 p. 17.4)

Bokslut enligt K3

Definition

Offentliga bidrag är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. (K3 p. 24.2)

Bidrag utan krav på framtid prestation

Ett offentligt bidrag som inte är förenat med krav på framtid prestation ska redovisas som intäkt när villkoren för att få bidraget uppfyllts. (K3 p. 24.3)

Bidrag med krav på framtid prestation

Ett offentligt bidrag som är förenat med krav på framtid prestation ska redovisas som intäkt när prestationen utförs. Har bidraget tagits emot innan villkoren för att redovisa det som intäkt har uppfyllts, ska bidraget redovisas som skuld. (K3 p. 24.4)

Bidrag vid förvärv av anläggningstillgång

Ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald intäkt (K3 p. 24.5)

Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Värdering av offentligt bidrag

Ett offentligt bidrag ska värderas till det verkliga värdet av den tillgång som företaget fått eller kommer att få. (K3 p. 24.6)

Redovisning i juridisk person

I juridisk person får ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en omsättningstillgång minska tillgångens anskaffningsvärde. (K3 p. 24.9)

Noter

Enligt ÅRL

- För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen ska upplysningar lämnas. (5 kap. 8 § ÅRL, för större företag även 5 kap. 25 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- Har tillgångar anskaffats med offentligt stöd ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (K2 p. 18.11)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

Större företag ska lämna upplysning om

- Karaktären på och omfattningen av offentliga bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen
- Villkor som inte uppfyllts avseende offentliga bidrag som har redovisats som skuld
- Ansvarsförbindelser och eventuelltillgångar som är förknippade med offentliga bidrag. (K3 p. 24.7)
- Har anläggningstillgångar anskaffats med offentligt bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt (se exempelvis *konto 1210 m.fl.*) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (K3 p. 24.8)
- Bidragets storlek samtliga år som företaget nyttjar tillgången. (K3 p. 24.8)

Offentliga bidrag som erhållits för anskaffning av anläggningstillgång ska minska anskaffningsvärdet i juridisk person för att få överensstämmelse med bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning.

Bestämmelsen i juridisk person i K3 innebär att ett företag som erhållit elcertifikat, utsläppsrätter och liknande får värderas dessa till noll även om tillgångarna redovisas som omsättningstillgång.

Ett näringsbidrag, som är skattepliktigt i näringsverksamheten, ska tas upp som intäkt det beskattningsår som det hänför sig till enligt god redovisningssed. Avser bidraget utgifter som hänför sig till tidigare år får utgiften dras av samtidigt som bidraget ska tas upp som intäkt.

Används bidraget för att anskaffa tillgångar som ska dras av genom värdeminskningssavdrag ska anskaffningsvärdet minskas med bidraget. Motsvarande gäller anskaffning av lagertillgångar.

Observera**Inkomstskatt**

4

K2

K2 p. 6.27–30 om resultatredovisning av offentliga stöd

Läs mer

K2 p. 9.14–9.15 om tillgång som finansierats med offentliga stöd

K3

K3 kap. 24 om offentliga bidrag

IL

29 kap. IL om näringsbidrag

3990 Övriga ersättningar och intäkter

Kontots innehåll Kontot krediteras för övriga ersättningar och intäkter för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

Bokslut enligt K2 Försäkringsersättningar intäktsredovisas när en händelse har inträffat som omfattas av ett försäkringsavtal och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning. (K2 p. 6.26)

Skadestånd intäktsredovisas när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet har fastställts i en lagakraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som underinstans. (K2 p. 6.26)

Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

Bokslut enligt K3 Övriga ersättningar och intäkter ska redovisas som intäkt när

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Anskaffningsvärdet för en materiell (eller immateriell) anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens verkliga värde. (K3 p. 17.8 och 18.16)

I juridisk person får anskaffningsvärdet för en materiell (eller immateriell) anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K3 p. 17.25 och 18.29)

Noter **Enligt ÅRL**

- Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder ska anges. (5 kap. 4 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Principer för intäktsredovisning. (K3 p. 8.3)

Observera En försäkringsersättning är i steg ett till för att täcka den skada som uppkommit. En sådan skada innebär i många fall att företaget måste göra en nedskrivning av tillgångar som exempelvis brunnit upp. Enligt K3 intäktsredovisas minst den delen vid skadetillfället. Enligt K2 kan det bli en fördröjning innebärande att effekten av skadan, i



det här fallet en nedskrivning, redovisas ett räkenskapsår medan försäkringsersättningen redovisas det påföljande räkenskapsåret.

Ett skadestånd kan, innan överenskommelse träffats eller dom vunnit laga kraft, utgöra en eventualtillgång enligt K3. Det kan då uppkomma en upplysningsplikt enligt K3 p. 21.18.

K2

K2 p. 6.26 om intäktredovisning av försäkringsersättningar, skadestånd m.m.

Läs mer**K3**

K3 kapitel 21 om avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

4

Rörelsekostnader

Råvaror och fornödenheter

Handelsvaror

(I det följande behandlas också posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbeten för annans räkning.)

40–49

Konto- gruppernas innehåll

Inköp, periodiserade till kostnader, särredovisas i den kostnads- slagsindelade resultaträkningen som "Råvaror och fornödenheter" respektive som "Handelsvaror". I den förkortade resultaträkningen ingår kostnaderna i bruttoresultatet.

I kontogrupperna redovisas följande poster:

- Råvaror och fornödenheter som är kostnader för förbrukning av råvaror och fornödenheter (årets inköp +/- förändring av lagerposten Råvaror och fornödenheter). Kostnader för legoarbeten och underentreprenader bokförs i kontogrupp 46.
- Handelsvaror som kostnader för sålda handelsvaror (årets inköp +/- förändring av lager av handelsvaror).

Tillverkande företag och företag som redovisar entreprenad- och tjänsteuppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisar en justeringspost "Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning" som består av årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor samt för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativregeln, skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter. Justeringsposten redovisas i vissa konton i kontogrupp 49.

I en funktionsindelad resultaträkning ingår kostnaderna i posten Kostnad sålda varor (endast K3). (Bilaga 3 ÅRL)

Bokslut enligt K2

Utgift, kostnad

Utgift

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 som huvudregel redovisa varje transaktion för sig. (K2 p. 7.2)

Likvida medel

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

När en utgift ska redovisas som en kostnad

Ett företag ska redovisa en utgift som en kostnad om inte en tillgång ska redovisas. Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 (se nedan) hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. (K2 p. 7.4)

En utgift som kan härföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt. (K2 p. 7.5)

En utgift som inte kan härföras 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. (K2 p. 7.6)

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. (K2 p. 7.7)

En utgift som inte kan härföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt. (K2 p. 7.8)

Räntekostnader

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelsekostnad. (K2 p. 8.8)

Byten

Vid byten gäller särskilda regler. (K2 p. 2.7–8)

4

Redovisning av kostnader för råvaror och förnödenheter

I posten Råvaror och förnödenheter i resultaträkningen redovisas anskaffningsutgifter 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 har för legoarbeten. För redovisning av uppdragsuppgifter hos tjänsteproducerande företag och entreprenadföretag, se nedan. (K2 p. 4.4)

För en utförlig beskrivning av reglerna för redovisning av varulager, se kontogrupp 14.

Redovisning av kostnader för handelsvaror

I posten Handelsvaror i resultaträkningen 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. (K2 p. 4.4)

För en utförlig beskrivning av reglerna för redovisning av varulager, se kontogrupp 14.

Redovisning av uppdragsutgifter

Uppdrag på löpande räkning

Posten Råvaror och förnödenheter avseende uppdrag på löpande räkning ska inkludera uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen. (K2 p. 6.14)

Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln

Posten Råvaror och förnödenheter avseende uppdrag till fast pris enligt huvudregeln ska inkludera uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen. Dessutom ska material som identifieras som en del av en befärad förlust i ett uppdrag till fast pris kostnadsföras här. (K2 p. 6.21)

Uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen

Posten Råvaror och förnödenheter avseende uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen ska inkludera uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen. (K2 p. 6.24)

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 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 (se konto 1470 Pågående arbete sidan 146). Posten får värderas enligt inkomstskattelagen. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlussten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller ej. (K2 p. 6.23)

Uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen

Posten Råvaror och förnödenheter avseende uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen ska inkludera 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. (K2 p. 6.25)

När uppdraget redovisas som intäkt (Nettoomsättning) ska de poster som redovisats som positiva justeringsposter i tidigare års resultaträkningar redovisas som en negativ justeringspost i resultaträk-

ningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. (K2 p. 6.23 tredje stycket och p. 6.25)

En utförlig beskrivning av de regler som gäller för redovisning av pågående arbeten för annans räkning finns i inledningen till kontogrupperna 30–34, se sidan 252. Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 424.

En kostnad är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital. Överföring till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad. (K3 p. 2.17)

En kostnad enligt 2.17 ska redovisas i resultaträkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av kostnader är en direkt följd av om, och till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. (K3 p. 2.18)

Bokslut enligt K3

Förändring av avsättningar

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggningstillgångar. (K3 p. 21.12 andra stycket)

Leasing

Hos en leasegivare vid finansiell leasing ska den utleasade tillgångens redovisade värde minskat med nuvärdet av ej garanterat restvärde redovisas som kostnad för såld vara vid leasingperiodens början. (K3 p. 20.19 andra stycket)

4

Enligt ÅRL

- Större företag som ingår i en koncern ska ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. (5 kap. 28 § första stycket ÅRL)

Noter

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.
- I större företag ska viss upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen om företagets verksamhet inom forskning och utveckling, bland annat om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna. Det kan inkludera kostnader i denna kontoklass.

Inkomstskatt

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På kostnadssidan finns ett flertal särskilda bestämmelser, exempelvis bestämmelserna om värdeminskningsavdrag för inventarier och byggnader. Andra viktiga särskilda regler är bestämmelserna om kapitalförluster på kapitalltillgångar. Med *kapitaltillgångar* avses andra tillgångar i näringens verksamheten än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter somräknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även om de inte förvärvats från någon annan.

När det gäller löpande kostnader, exempelvis varuinköp och kostnad för underentreprenörer, finns inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Byte av tillgångar och tjänster beskattas som om den tillbytta tillgången förvärvats mot en ersättning som motsvarar den bortbytta tillgångens marknadsvärde samt eventuell betald kontant ersättning. Detta gäller oberoende av hur bytet redovisats i resultat- och balansräkning.

Läs mer**K2**

K2 p. 2.4 om undantag från periodiseringsprincipen

K2 kap. 7 om kostnader

K3

K3 p. 2.17–2.18 om kostnadsdefinition

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

25 kap. IL om avyttring av kapitaltillgång

Övriga externa kostnader

Övriga externa rörelseutgifter/kostnader

50–69

I kontogrupperna 50–69 redovisas alla externa rörelseutgifter utom varor, material och legoarbeten (kontogrupperna 40–49) samt personal (kontogrupp 70–76). I månadsrapporter, kortperiodiska bokslut och årsbokslut/årsredovisning periodiseras dessa utgifter till kostnader.

**Konto-
gruppernas
innehåll**

Följande tabell visar innehållet i kontogrupperna 50–69.

Konto- grupp	Namn	Konto- grupp	Namn
50	Lokalkostnader	60	Övriga försäljnings- kostnader
51	Fastighetskostnader	61	Kontorsmateriel och trycksaker
52	Hyra av anläggningstill- gångar	62	Tele och post
53	Energikostnader	63	Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader
54	Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial	64	Förvaltningskostnader
55	Reparation och underhåll	65	Övriga externa tjänster
56	Kostnader för transportmedel	66	(Fri kontogrupp)
57	Frakter och transporter	67	(Fri kontogrupp)
58	Resekostnader	68	Inhyrd personal
59	Reklam och PR	69	Övriga externa kostnader

Undantag från periodiseringssprincipen

Ett företag behöver inte periodisera utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL. (K2 p. 2.4) Se vidare SrfU 1.

**Bokslut
enligt K2**

Byten

Vid byten gäller särskilda regler. (K2 p. 2.7–8)

Utgift, kostnad

Utgift

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 som huvudregel redovisa varje transaktion för sig. (K2 p. 7.2)

4

Likvida medel

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

När en utgift ska redovisas som en kostnad

Ett företag ska redovisa en utgift som en kostnad om inte en tillgång ska redovisas. Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 (se nedan) hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. (K2 p. 7.4)

En utgift som kan härföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt. (K2 p. 7.5)

En utgift som inte kan härföras 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. (K2 p. 7.6)

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. (K2 p. 7.7)

En utgift som inte kan härföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt. (K2 p. 7.8)

Återkommande utgift

Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift 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 (gäller inte det första året regeln tillämpas på en utgift). (K2 p. 7.9)

Införandet av 2 kap. 3 a § i ÅRL kan innebära en begränsning i möjligheterna att tillämpa punkten 7.9. Blir det totala felet väsentligt kan regeln inte tillämpas fullt ut.

Specifikt om redovisning av uppdragsutgifter**Uppdrag på löpande räkning**

Posten Övriga externa kostnader avseende *uppdrag på löpande räkning* ska inkludera andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. (K2 p. 6.14)

Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln

Posten Övriga externa kostnader avseende uppdrag till fast pris enligt huvudregeln ska inkludera andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. Dessutom ska kostnad för annat än material och personal som identifierats som en del av en befärad förlust i ett uppdrag till fast pris kostnadsföras här. (K2 p. 6.21)

Uppdrag till fast pris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen

Posten Övriga externa kostnader avseende uppdrag till fast pris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen ska inkludera andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. (K2 p. 6.24)

Uppdrag till fast pris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen

Posten Övriga externa kostnader avseende uppdrag till fast pris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen ska inkludera andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete. (K2 p. 6.25)

Redovisning av vissa utgifter som kostnad

Följande gäller om inte utgifterna kan härföra till en specifik inkomst och inte heller förenklingsregeln om återkommande utgifter (se p. 7.9 ovan) tillämpas:

Om utgiften avser ska 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
avbrots- eller sakförsäkrings-premie och liknande	linjärt över försäkringsperioden
reklamannons	när annonsen publiceras
service	när tjänsten utförs
utbildning	när utbildningen genomförs
konsultarvode	när tjänsten utförs
revisionsarvode	det räkenskapsår revisionen avser
löpande redovisningstjänster	det räkenskapsår redovisningen avser
redovisningstjänster avseende en årsredovisning	det räkenskapsår årsredovisningen avser
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över den avtalade perioden

(K2 p. 7.10)

Ej balansgilla utgifter

Ej balansgilla utgifter ska redovisas som kostnader. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får inte räknas in utgifter för

- 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. (K2 p. 10.15)

Ränteckostnader

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelsekostnad. (K2 p. 8.8)

Förändring av avsättningar

En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadsposten som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdesberäkning ska dock redovisas i posten Ränteckostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 16.15)

**Bokslut
enligt K3**

En kostnad är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital. Överföring till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad. (K3 p. 2.17)

En kostnad enligt punkt 2.17 ska redovisas i resultaträkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av kostnader är en direkt följd av om, och till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. (K3 p. 2.18)

Ej balansgilla immateriella tillgångar**Utgifter som alltid ska redovisas som kostnader**

Utgifter som inte får tas upp som tillgång och som alltid ska redovisas som kostnader är utgifter för

- internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster,
- etablering av verksamheter inklusive utgifter för advokatarvoden och utgifter för att bilda en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer,
- utbildning,

- reklam och säljfrämjande åtgärder,
- omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget, eller
- internt upparbetad goodwill. (K3 p. 18.5)

Kostnadsföringsmodellen

Enligt kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som kostnader när de uppkommer. (K3 p. 18.8)

Aktiveringsmodellen

Ett företag som tillämpar aktiveringsmodellen ska dela upp arbetet med att ta fram en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång i

- en forskningsfas, och
- en utvecklingsfas.

Kan inte forskningsfasen särskiljas från utvecklingsfasen, ska arbetet anses tillhöra enbart forskningsfasen. (K3 p. 18.9)

Forskning är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt. Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas. (K3 p. 18.10)

Tillämpas aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen redovisas som kostnad när de uppkommer. (K3 p. 18.11)

I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå

- försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, om inte dessa direkt kan härföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,
- identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
- utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången. (K3 p. 18.14)

Utgifter för en immateriell tillgång som kostnadsförts tidigare räknisksår får inte därefter ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång. (K3 p. 18.15)

Förändring av avsättningar

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggningstillgångar. (K3 p. 21.12 andra stycket)

4

Noter***Enligt ÅRL***

- I sådana aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster. (5 kap. 48 § ÅRL)
- Större företag som ingår i en koncern ska ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. (5 kap. 28 § första stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Kravet på att upplysa om ersättning till revisorer ska avse kostnadsförd ersättning till samtliga som har varit revisorer i företaget under räkenskapsåret (K3 p. 8.6). (Större företag)

Observera

I större företag ska viss upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen om företagets verksamhet inom forskning och utveckling, bland annat om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna. Det kan inkludera kostnader i denna kontoklass.

Inkomstskatt

Det finns utgifter som inte till någon del är ~~avdragsgilla~~ vid beskattningen. Som exempel kan nämnas ~~representation i form av golf och ridning~~. Få utgifter som bokförs på konton i kontogrupperna 50–69 är av karaktären aldrig ~~avdragsgilla~~.

Andra utgifter är ~~delvis avdragsgilla~~, även här kan nämnas ~~representation där avdrag skattemässigt medges med maximalt vissa fastställda maximibelopp~~. Ett annat exempel är sponsring som inte alltid är ~~avdragsgill~~. Utgifter för sponsring är ~~avdragsgilla~~ endast om sponsorn får någon form av motprestation, exempelvis i form av att sponsormottagaren exponerar sponsorns varumärke. Erhålls inte någon motprestation är det fråga om en inte ~~avdragsgill~~ gåva.

Ett annat område där det finns särskild skatterättslig praxis är beträffande utgifter för framtida garantikostnader. Avdrag medges med belopp som sätts av i redovisningen, dock högst kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Om garantitiden är kortare än två år, får avdraget inte överstiga så många tjugofjärdedelar av det sammanlagda beloppet av kostnader som garantitiden utgör i månader. Justering ska ske om räkenskapsåret är annat än tolv månader.

När det väl konstaterats att det är fråga om en avdragsgill utgift ska bestämmas när utgiften ska dras av. Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Exempel på sådana särskilda regler är bestämmelserna i IL om direktavdrag för inventarier av mindre värde respektive med en ekonomisk livslängd på högst tre år, se vidare konto 1210 Maskiner och andra tekniska anläggningar. Reglerna om direktavdrag gäller inte för immateriella anläggningstillgångar, exempelvis datorprogram.

När det gäller löpande kostnader i övrigt, exempelvis hyresutgifter, försäkringspremier och redovisningstjänster, finns inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Förbrukningsmaterial behandlas normalt som lagertillgångar. Redovisas utgiften som kostnad vid inköpet, vilket enligt K2 är möjligt om utgiften är högst 5 000 kr, medges omedelbart avdrag även vid beskattningen.

Beträffande kooperativa föreningars överskottsutdelning, se Konto 2090 Fritt eget kapital.

K2

K2 p. 2.4 om undantag från periodiseringssprincipen

K2 kap. 7 om kostnader

Läs mer**K3**

K3 p. 2.17–2.18 om kostnadsdefinition

4**IL**

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

25 kap. IL om avyttring av kapitaltillgång

Srf konsulterna

SrfU_1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2

SrfU_5 Redovisning enligt K2 av utgifter för publicering av annons på Internet samt av utgifter för införande av samma annons vid flera tillfällen i en tryckt produkt

Personalkostnader

70–76

Personalkostnader

Konto- gruppernas innehåll

I kontogrupperna 70–76 redovisas samtliga utgifter för företagets personal. Med företagets personal avses dels olika kategorier anställda såsom kollektivanställda, tjänstemän och företagsledare, dels uppdragstagare som enligt socialförsäkringslagstiftningen likställs med anställda. I kontoklassen bokförs även utgifter som avser tidigare anställda som pensionerats. Inhyrd personal (s.k. out-sourcing) redovisas i kontogrupp 68 Inhyrd personal. Även inom kontogrupp 65 Övriga externa tjänster redovisas vissa uppdragstagare som inte omfattas av kontoklass 7.

Följande tabell visar innehållet i kontogrupperna 70–76.

Kontogrupp	Namn
70	Löner till kollektivanställda
71	(Fri kontogrupp)
72	Löner till tjänstemän och företagsledare
73	Kostnadsersättningar och förmåner
74	Pensionskostnader
75	Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal
76	Övriga personalkostnader

Allmänt

För beräkning av avsättningar för pensioner, se instruktionerna till konto 2210, 2230.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

En eller flera transaktioner

~~Varje transaktion ska normalt redovisas för sig. En transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. (K2 p. 2.6 och 7.2)~~

Utgift, kostnad

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. (K2 p. 7.2)

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

Redovisning

Ett företag ska redovisa en utgift som en kostnad om inte en tillgång ska redovisas. Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 (se nedan) hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. (K2 p. 7.4)

En utgift som kan härföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt. (K2 p. 7.5)

En utgift som inte kan härföras 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. (K2 p. 7.6)

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. (K2 p. 7.7)

En utgift som inte kan härföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt. (K2 p. 7.8)

Specifikt om redovisning av uppdragsutgifter***Uppdrag på löpande räkning***

Posten Personalkostnader ska inkludera uppdragsutgifter avseende uppdrag på löpande räkning för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. (K2 p. 6.14)

Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln

Posten Personalkostnader ska inkludera uppdragsutgifter avseende uppdrag till fast pris enligt huvudregeln för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. Dessutom ska kostnad för personal som identifierats som en del av befärad förlust i ett uppdrag till fast pris kostnadsföras här. (K2 p. 6.21)

4

Uppdrag till fast pris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen

Posten Personalkostnader ska inkludera uppdragsutgifter avseende uppdrag till fast pris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. (K2 p. 6.24)

Uppdrag till fast pris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen

Posten Personalkostnader ska inkludera uppdragsutgifter avseende uppdrag till fast pris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförs senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete. (K2 p. 6.25)

När utgifter för personal normalt ska redovisas som kostnad
 Utgifter för personal ska normalt redovisas som kostnad enligt följande:

Om utgiften avser ska kostnaden redovisas ...
lön	när arbetsprestationen utförs
lagstadgade och avtalade arbetsgivaravgifter samt särskild löneskatt på förvärvsinkomster	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 utbetalda lön	när lönekostnaden redovisas
särskild löneskatt på pensionskostnader	när pensionskostnaden redovisas

(K2 p. 7.11)

Förändring av avsättning

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 nuvärdesberäkning ska dock redovisas i posten Ränte-kostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 16.15)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt* ovan.

En kostnad är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital. Överföring till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad. (K3 p. 2.17)

En kostnad enligt punkt 2.17 ska redovisas i resultaträkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av kostnader är en direkt följd av om, och till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. (K3 p. 2.18)

Definitioner

Ersättningar till anställda är alla former av ersättningar som ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda. (K3 p. 28.2)

Kortfristiga ersättningar är ersättningar till anställda som förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning. (K3 p. 28.3)

Ersättningar efter avslutad anställning är ersättningar till anställda som utgår efter avslutad anställning med undantag av ersättningar vid uppsägning. (K3 p. 28.6)

Redovisning

Kortfristiga ersättningar för betald frånvaro som kan sparas (t.ex. semester) ska redovisas som kostnad och kortfristig skuld när de anställda utfört de tjänster som ger rätt till framtida betald frånvaro. Kortfristiga ersättningar för betald frånvaro som inte kan sparas (t.ex. sjukfrånvaro) ska redovisas som kostnad när frånvaron inträffar. (K3 p. 28.4)

Den förväntade kostnaden för vinstdelning och bonus ska redovisas endast om

- företaget har en legal förpliktelse eller informell förpliktelse på grund av tidigare händelser, och
- förpliktelsens storlek kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 28.5)

Klassificering av pensionsplaner

Ett företag ska med undantag för pensionsförpliktelser enligt andra stycket klassificera sina planer för ersättningar efter avslutad anställning som antingen avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer.

Pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska inte klassificeras utan redovisas enligt punkt 28.12A. (K3 p. 28.7)

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka ett företag betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon legal förpliktelse eller informell förpliktelse att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande. (K3 p. 28.8)

Förståndsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer. (K3 p. 28.9)

En plan som omfattar flera arbetsgivare och som klassificeras som en förmånsbestämd plan ska redovisas som en avgiftsbestämd plan om det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som förmånsbestämd. (K3 p. 28.11)

Ett företag kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för ersättningar efter avslutad anställning. En sådan plan ska klassificeras som en avgiftsbestämd plan om inte företaget har en legal förpliktelse eller informell förpliktelse att antingen

- betala ersättningar till anställda direkt när de förfaller till betalning, eller
- betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande och tidigare räkenskapsår. (K3 p. 28.12)

4

Redovisning av pensionsplaner

En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska redovisas som avsättning till tillgångens redovisade värde.

Avgifter för avgiftsbestämda planer ska redovisas som

- skuld efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter eller tillgång om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförs före balansdagen, och
- kostnad, till den del avgifterna enligt detta allmänna råd inte ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier. (K3 p. 28.13)

För förmånsbestämda planer som redovisas som avsättning, se instruktionerna till konto 2210, 2230.

Ett företag som valt att tillämpa K3:s förenklingsregler ska redovisa en förmånsbestämd plan som en avgiftsbestämd plan, om en pensionspremie betalas. (K3 p. 28.18)

Aktierelaterade ersättningar

För kostnader till följd av aktierelaterade ersättningar, se K3 kap. 26.

Förändring av avsättningar

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggningstillgångar. (K3 p. 21.12 andra stycket)

Noter

Enligt ÅRL

- Uppgift ska lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer. (5 kap. 20 § ÅRL)
- Större företag ska dessutom lämna uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om företaget har anställda i flera länder, ska medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges. (5 kap. 37 § ÅRL)
- Vidare ska större företag lämna upplysning om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Uppgifterna ska avse förhållandena på balansdagen. (5 kap. 38 § ÅRL)
- Av räkenskapsårets personalkostnader ska större företag särskilt ange följande belopp:
 - löner och andra ersättningar, och
 - sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader. (5 kap. 39 § ÅRL)
- Större företag ska ange det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:
 - styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och

- övriga anställda.
- Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.
- För publika aktiebolag finns ytterligare bestämmelser i paragrafen. (5 kap. 40 § ÅRL)
- Större företag ska lämna uppgift om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare. (5 kap. 41 § första stycket ÅRL)
- I ett publiskt aktiebolag ska en uppgift som avses i föregående punkt omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska uppgifter lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. (5 kap. 41 § andra stycket ÅRL)
- Vad som enligt 5 kap. 40 och 41 §§ ÅRL gäller för styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör (5 kap. 42 § ÅRL). (Större företag)
- Vid tillämpning av 5 kap. 40–42 §§ ÅRL jämförs med styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktör (5 kap. 43 § ÅRL). (Större företag)
- Större företag som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska lämna uppgift om avtalet och om de väsentligaste villkoren i avtalet. (5 kap. 44 § ÅRL)
- För upplysning om transaktioner med närliggande, se 5 kap. 23–24 §§ ÅRL. Detta gäller större företag samt mindre företag som är publika.

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- Förutom upplysningarna enligt ÅRL gäller följande:
 - Medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § ÅRL ska beräknas enligt BFNAR 2006:11 om gränsvärdens. (K2 p. 18.9)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Uppgifter om medelantalet anställda samt fördelning mellan kvinnor och män enligt 5 kap. 20 § ÅRL ska beräknas enligt BFNAR 2006:11 om gränsvärdens (K3 p. 8.6B). (Större företag)
- När företaget lämnar uppgifter enligt 5 kap. 37 § punkt 2 ÅRL ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter (K3 p. 8.8). (Större företag)
- 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. 38 § ÅRL (K3 p. 8.9). (Större företag)

- Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 39 § punkt 1 ÅRL avses
 - skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret, och
 - årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar (K3 p. 8.10). (Större företag)
- Med sociala kostnader enligt 5 kap. 39 § punkt 2 ÅRL avses
 - årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
 - allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
 - årets sociala avgifter till följd av avtal,
 - pensionskostnader, samt
 - årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel (K3 p. 8.11). (Större företag)
- Har företaget valt att redovisa både pension och särskild löneskatt i samma post i balansräkningen får den särskilda löneskatten ingå i förändringen av företagets avsättningar för pensionsförfliktelser. (K3 p. 8.11)
- Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 40 § första stycket ÅRL ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 8.10. Upplysning om löner och andra ersättningar till den grupp som avses i 5 kap. 40 § första stycket 1 avser endast sådan ersättning som erhållits i egenskap av funktionär (K3 p. 8.12). (Större företag)
- Med tantiem och därmed jämvälld ersättning enligt 5 kap. 40 § andra stycket ÅRL avses vinstandelar och bonus (K3 p. 8.13). (Större företag)
- Med andra personer i företagets ledning enligt 5 kap. 44 § ÅRL avses personer i företagets ledningsgrupp. (K3 p. 8.14). (Större företag)
- Med avgångsvederlag eller liknande förmåner enligt 5 kap. 44 § ÅRL avses förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavare vid förtida avgång från befattringen (K3 p. 8.15). (Större företag)
- Om det i uppgiften om pensionskostnader enligt 5 kap. 39 § 2 ÅRL ingår kostnader till följd av ett sådant avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner som avses i 5 kap. 44 § samma lag, ska företaget lämna upplysning om detta. Har företaget redovisat en avsättning till följd av avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner ska företaget lämna upplysning om detta (K3 p. 8.16). (Större företag)

Observera

I större företag ska viss upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen om företagets verksamhet inom forskning och utveckling, bland annat om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna. Det kan inkludera kostnader i denna kontoklass.

Inkomstskatt

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed,



om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Vad gäller personalkostnader av olika slag finns inga särskilda skatterättsliga regler vad gäller avdragstidpunkten. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Särskilda regler finns för pensionskostnader.

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

5 kap. 20, 37–44 §§ om noter

Läs mer**K2**

K2 kap. 7 om kostnader

K2 p. 16.6–16.18 om pensioner

K2 p. 17.10 om semesterlöneskuld

K2 p. 18.9 om noter

K3

K3 p. 2.17–2.18 om kostnadsdefinition

K3 p. 8.7–8.16 om noter

K3 kap. 26 om aktierelaterade ersättningar

K3 kap. 28 om ersättningar till anställda

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

4



Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar

77

Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar

Konto- gruppens innehåll

I kontogruppen redovisas nedskrivningar av immateriella och materiella anläggningstillgångar samt vissa omsättningstillgångar. Dessutom innehåller kontogruppen återföringar av nedskrivningar.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 77.

Kontonummer	Kontonamn
7710	Nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar
7720	Nedskrivningar av byggnader och mark
7730	Nedskrivningar av maskiner och inventarier
7740	Nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar
7760	Återföring av nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar
7770	Återföring av nedskrivningar av byggnader och mark
7780	Återföring av nedskrivningar av maskiner och inventarier
7790	Återföring av nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar

Allmänt

Anläggningstillgångar

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än anskaffningsvärde reducerat med ackumulerade avskrivningar, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

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

En nedskrivning ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. En goodwill som har skrivits ned får inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar ska redovisas i resultaträkningen. (4 kap. 5 § ÅRL)

Omsättningstillgångar

Exceptionellt stora nedskrivningar på varulager eller kundfordringar redovisas i posten Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar. Posten används endast undantagsvis.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Nedskrivningar

Avskrivningsenhet

Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig. (K2 p. 10.32)

Avtal om avyttring

En anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 10.33)

Nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs. (K2 p. 10.34)

Nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år ska skrivas ned om

- 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
- tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade. (K2 p. 10.35)

Belopp till vilket nedskrivning ska ske

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. (K2 p. 10.36)

4

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. (K2 p. 10.37)

Återföring av nedskrivningar

En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar. (K2 p. 10.38)

En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget. (K2 p. 10.39)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt ovan*.

Definitioner

En kassagenererande enhet är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. (K3 p. 27.4)

Återvinningsvärdet är för en tillgång eller en kassagenererande enhet det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet. (K3 p. 27.5)

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader är det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen. (K3 p. 27.6)

Nyttjandevärdet är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till. (K3 p. 27.7)

Vid fastställandet av nyttjandevärdet beräknas nuvärdet genom att

- uppskatta de framtida kassaflöden som tillgången eller den kassagenererande enheten ger upphov till i den löpande verksamheten samt när den avyttras eller utrangeras, och
- diskontera de framtida kassaflödena.

In- och utbetalningar av inkomstskatter får inte ingå i nyttjandevärdet. (K3 p. 27.8)

Nedskrivningar

Ett företag ska skriva ned en tillgång endast om återvinningsvärdet är lägre än tillgångens redovisade värde. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet. (K3 p. 27.2)

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en tillgångs värde är lägre än dess redovisade värde. Finns det en sådan indikation ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärdet. Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärdet ska återvinningsvärdet beräknas för hela den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. (K3 p. 27.3)

För mer information om nedskrivningsprövning, se K3 p. 27.9–27.13.

Återföring av nedskrivning

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av återvinningsvärdet vid den senaste nedskrivningen har förändrats. (K3 p. 27.14)

För mer information om återföring av nedskrivning, se K3 p. 27.15–27.17.

Särskilt om goodwill

Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska goodwill fördelas på var och en av de kassagenerande enheter som väntas bli gynnade av förvärvet. (K3 p. 27.18)

I det fall goodwill inte kan fördelas på kassagenererande enheter ska företaget separera goodwill hänförligt till företag som integrerats och till företag som inte integrerats. Är goodwillposten hänförlig till ett företag som integrerats ska återvinningsvärdet beräknas för hela gruppen av integrerade företag. Är goodwillposten hänförlig till ett förvärvat företag som inte integrerats ska återvinningsvärdet i sin helhet beräknas för det förvärvade företaget. (K3 p. 27.19)

-
- Årets nedskrivningar av immateriella och materiella anläggningstillgångar ingår i den upplysning om förändringar i dessa poster som bland annat framgår av instruktionerna till konto 1020–1060.

Noter

I denna kontogrupp redovisas endast nedskrivningar som avser anläggningstillgångar som även fortsättningsvis ska användas i företaget. Utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar betraktas enligt K2 som en försäljning av anläggningstillgången till priset noll. Utrangeringar redovisas därför på konto 7970.

Observera

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det be-skattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På kostnadssidan finns ett flertal särskilda bestämmelser, exempelvis bestämmel-serna om värdeminskningsavdrag för inventarier och byggnader. Är det inte fråga om tillgångar som klassificeras som lager vid beskatt-ningen medges inte avdrag för nedskrivning. Denna ska således återföras i inkomstdeklarationen.

Inkomst-skatt

Om det skattemässiga värdet på samtliga inventarier överstiger det verkliga värdet på dessa, får ytterligare avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden.

4

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 5 § ÅRL om nedskrivningar

Läs mer**K2**

K2 p. 10.32–10.39 om nedskrivningar

K3

K3 kap. 27 om nedskrivningar

IL

18 kap. 18 § IL om lågt verkligt värde (nedskrivning)

78**Avskrivningar enligt plan****Konto-
gruppens
innehåll**

Immateriella och materiella anläggningstillgångar ska skrivas av över den beräknade nyttjandetiden. I kontogruppen redovisas avskrivningar på materiella och immateriella anläggningstillgångar.

Skillnaden mellan planmässiga och skattemässiga avskrivningar redovisas som bokslutsdisposition, se kontogrupp 88.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 78.

Kontonummer	Kontonamn
7810	Avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar
7820	Avskrivningar på byggnader och markanläggningar
7830	Avskrivningar på maskiner och inventarier
7840	Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet

Allmänt**Avskrivningar**

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

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Avskrivningar ska redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl och är förenligt med kraven på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild i 2 kap. 2 och 3 §§ ÅRL. (4 kap. 4 § ÅRL)

I bokens fördjupningsdel finns avsnitt om avskrivningar och värdeminskningsavdrag, se sidan 391 samt om komponent- kontra entsavskrivning, se sidan 401.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Avskrivningar**Nyttjandeperiod**

Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången men får bestämmas enligt de lättnadsregler som K2 anger i punkterna 10.27, 10.28, 10.30 och 10.31 (se nedan). (K2 p. 10.20)

Enskild eller gemensam avskrivning

Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig. (K2 p. 10.21)

Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör en anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt. Mark, markinventarier, markanläggning, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. Övriga tillkommande utgifter utgör inte separata avskrivningsenheter. (K2 p. 10.22)

När avskrivning ska ske

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. (K2 p. 10.23)

Avskrivning när redovisat värde understiger verkligt värde

Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. (K2 p. 10.24)

Restvärde

Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivas av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor. Avskrivning får även göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivas av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet. Denna metod ska då tillämpas på samtliga delposter av samma slag (läs mer i SrfU_4). 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.

Restvärde får dock inte beaktas vid avskrivning av byggnader eller om företaget skriver av immateriella anläggningstillgångar, maskiner, inventarier, förbättringsutgifter på annans fastighet eller markanläggningar enligt K2:s lätnadsregler. (K2 p. 10.25)

Omprövning av avskrivningsplan

Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig (K2 p. 10.26). Se även SrfU_6 Omprövning av avskrivningsplan (K2).

Avskrivning på fem år

Nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar, maskiner och inventarier får bestämmas till fem år (läs mer i SrfU_4). (K2 p. 10.27)

Förbättringsutgifter

Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till

- 10 år för täckdiken, samt
- 20 år för annan förbättring. (K2 p. 10.28)

Mark

Mark får inte skrivas av. (K2 p. 10.29)

Markanläggningar

Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till

- 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
- 20 år för övriga markanläggningar. (K2 p. 10.30)

Byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad

Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag för byggnader. (K2 p. 10.31)

Skatteverkets avskrivningsprocent är som följer:

Byggnadstyp		Procentsats
Småhus		2
Parkeringshus		3
Varuhus		3
Hotell		3
Restaurant		3
Kiosk		5
Övriga hyreshus		2
Ekonomibyggnader	Växthus, silor, kylhus	5
	Övriga	4
Kraftverksbyggnader	Värme	4
	Vatten	2
Industribyggnader	Som inte är inrättade för speciellt ändamål	4
	Övriga industribyggnader som endast har en begränsad användbarhet för annat ändamål, t.ex. bensinstationer, kyl- och fryshus, mejerier, slakthus, sågverk och tegelbruk	5
Specialbyggnader		3
Övriga byggnader		4

Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod. (K2 p. 10.41 och p. 10.43)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt ovan*.

Avskrivning av immateriella anläggningstillgångar

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod. (K3 p. 17.12)

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter får inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller de juridiska

rättigheterna. Kan denna period förlängas, ska nyttjandeperioden innefatta förlängningsperioden eller förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att företaget kan förlänga avtalet utan betydande utgifter. Nyttjandeperioden för andra tillgångar får inte fastställas till längre tid än tio år. (K3 p. 18.18)

Avskrivningsbart belopp

Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. (K3 p. 18.19)

Restvärde

Ett företag ska anta att restvärdet för en immateriell anläggningstillgång är noll. Detta gäller inte om det finns

- ett åtagande av tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut, eller
- en aktiv marknad för tillgången och tillgångens restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt det är sannolikt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod. (K3 p. 18.20)

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperiod är

- den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller
- det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag. (K3 p. 17.16)

Omrövning av nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska omröras, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 18.21)

4

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas. (K3 p. 18.22)

Val av avskrivningsmetod

Företaget ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den immateriella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar. Kan inte den förväntade förbrukningen av tillgångens framtida ekonomiska fördelar fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska företaget tillämpa en linjär avskrivningsmetod. Avskrivningsmetoden ska omröras, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 18.23)

Avskrivning av materiella anläggningstillgångar

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod. (K3 p. 17.12)

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperiod för en materiell anläggningstillgång är den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett

311

företag, eller det antal tillverkade enheter eller motsvarande som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag. (K3 p. 17.16)

Komponenter

Har en tillgång delats upp på olika komponenter ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod (s.k. komponentavskrivning). I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden. (K3 p. 17.13)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 401.

Avskrivningsbart belopp

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde. (K3 p. 17.14)

Restvärde

Restvärde är det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå. (K3 p. 17.15)

Omprövning av nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskatningen vid föregående balansdag. (K3 p. 17.17)

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning av en materiell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk och upphöra när tillgången tas bort från balansräkningen. Avskrivningen får inte upphöra för en materiell anläggningstillgång som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte tillgången är helt avskiven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion. (K3 p. 17.18–17.19)

Val av avskrivningsmetod

Företaget ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den materiella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar. Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskatningen vid föregående balansdag. (K3 p. 17.20)

Finansiell leasing

En leasad tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal ska av leasetagaren skrivas av enligt reglerna i K3 om avskrivning av tillgångar av motsvarande slag. Kan det inte med rimlig grad av säkerhet fastställas att äganderätten kommer att övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden, ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden eller nyttjandeperioden om den är kortare. (K3 p. 20.11)

I juridisk person får alla finansiella leasingavtal redovisas som operationella leasingavtal. (K3 p. 20.29)

-
- Årets avskrivningar av immateriella och materiella anläggningstillgångar ingår i den upplysning om förändringar i dessa poster som bland annat framgår av instruktionerna till konto 1020–1060.

Noter

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På kostradssidan finns ett flertal särskilda bestämmelser, exempelvis bestämmelserna om värdeminskningsavdrag för inventarier. Tillämpar företaget räkenskapsenlig avskrivning ska dock skillnaden mellan den planenliga avskrivningen och det skattemässiga värdeminskningsavdraget redovisas som en överavskrivning, se vidare konto 2110 m.fl. och fördjupningsavsnittet om avskrivningar och värdeminskningsavdrag sidan 391.

Inkomstskatt

För egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar finns inga särskilda skatterättsliga regler varför avskrivningen i redovisningen styr det skattemässiga värdeminskningsavdraget.

Vad gäller byggnader finns särskilda skatterättsliga regler om värdeminskningsavdrag. I många fall görs motsvarande avdrag i redovisningen som skattemässigt varför någon korrigering i inkomstdeklarationen inte behövs.

Observera att har utgifter för ombyggnad dragits av vid beskattningen enligt 19 kap. 2 § IL och aktiverats i redovisningen ska avskrivning på dessa ombyggnadsåtgärder inte dras av vid beskattningen.

ÅRL

- 2 kap 3 a § ÅRL om väsentlighet
4 kap. 4 § ÅRL om avskrivningar

Läs mer**K2**

K2 kapitel 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K3

- K3 kapitel 17 och 18 om avskrivning
K3 kapitel 20 om leasingavtal
K3 kapitel 27 om nedskrivning

IL

- 18 kap. IL om inventarier
19 kap. IL om byggnader
2 kap. IL om markanläggningar

Srf konsulterna

SrfU 4 Avskrivningar på maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar – femårsregeln enligt K2

SrfU 6 Omprövning av avskrivningsplan (K2)

4

Övriga rörelsekostnader

79

Övriga rörelsekostnader

**Konto-
gruppens
innehåll**

I kontogrupp 79 redovisas övriga rörelsekostnader. För dessa poster gäller i mångt och mycket samma som för poster i kontogrupp 39 Övriga rörelseintäkter.

Övriga rörelsekostnader är sekundära kostnader i företagets normala verksamhet, t.ex.:

- realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt
- valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekarakter.

Redovisade belopp (anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar) på anläggningar som avyttrats under året bokas bort från kontogrupperna 10–12.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 79.

Kontonummer	Kontonamn
7940 (Ej K2)	Orealisera positiv/negativ värdeförändring på säkringsinstrument
7960	Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekarakter
7970	Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar
7990	Övriga rörelsekostnader

7940

Orealisera positiva/negativa värdeförändringar på säkringsinstrument

**Kontots
innehåll**

Kontot krediteras för positiva värdeförändringar på säkringsinstrument som innehålls för valutasäkring av kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekarakter för att motverka negativa värdeförändringar på den säkrade posten i den mån valutakursdifferensen bokats på konto 7960 och säkringen är effektiv. Se också konteringsinstruktionen till konto 7960 Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekarakter.

Kontot debiteras också för negativa värdeförändringar på säkringsinstrument som innehålls för säkring av kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekarakter men där säkringen inte är effektiv. I sådana fall bokförs den positiva värdeförändringen på posten på konto 3960 Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekarakter.

För värdering av finansiella instrument till verkligt värde, se vidare kap. 12 i K3.

**Bokslut
enligt K3**

Derivat utgör kapitalltillgångar om inte innehavaren bedriver handel med derivatinstrument. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad utan vinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag.

**Inkomst-
skatt**

Valutakursdifferenser på fordringar och skulder av rörelsekarakter

7960

Valutakursförluster som har samband med kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekarakter samt på företagets eventuella innehav av utländsk valuta.

**Kontots
innehåll**

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild enligt 2 kap. 2–3 §§ ÅRL. (4 kap. 13 § ÅRL)

Allmänt

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om valutakursdifferenser, se sidan 436.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

~~Varje transaktion ska normalt redovisas för sig. En transaktion ska redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innehördheten. Flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att den ekonomiska innehördheten inte kan förstås annars. (K2 p. 2-6)~~

4

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. (K2 p. 11.8)

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. (K2 p. 13.5)

En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen. (K2 p. 17.8)

Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekarakter ingår i posten Övriga rörelsekostnader i resultaträkningen (K2 p. 4.4)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt* ovan.

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferenser ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshändelsen. (K3 p. 30.7)

Den del av en realisations- eller omräkningsvinst (eller -förlust) från en icke-monetär post som är hänförlig till valutakursförändringar ska redovisas på samma sätt som vinsten eller förlusten. (K3 p. 30.8)

**Inkomst-
skatt**

Kundfordringar och leverantörsskulder värderas till kursen vid bevattningsårets utgång. Normalt görs samma värdering i redovisningen och någon skattemässigt justering behövs inte.

Om det finns ett terminkontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan skuld, ska denna tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i redovisningen, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

När betalning erhålls för en kundfordran eller skulden betalas ska den vinst eller förlust som uppstår tas upp respektive dras av.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 13 § ÅRL om omräkning av monetära tillgångar och skulder

K2

K2 p. 11.8 om omräkning av långfristiga fordringar

K2 p. 13.5 om omräkning av kortfristiga fordringar

K2 p. 17.8 om omräkning av skulder

K3

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar och skulder i utländsk valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar

7970

Förlust vid avyttring av anläggningstillgångar som utgör immateriella anläggningstillgångar, byggnader och mark samt maskiner och inventarier som ingår i kontogrupperna 10–12.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om fastighetsöverlåtelse, se sidan 382.

**Kontots
innehåll**

Tidpunkt för redovisning av realisationsförlust

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

**Bokslut
enligt K2**

- 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. (K2 p. 6.6)

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde. (K2 p. 7.13)

Väsentliga risker och förmåner 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

Realisationsförlust vid försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen. (K2 p. 7.12)

4

Utrangering

En utrangering av en immateriell eller en materiell anläggningstillgång ska redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser att reparera eller sälja tillgången. (K2 p. 7.14)

**Bokslut
enligt K3**

Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell eller immateriell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens redovisade värde. (K3 p. 17.22, 18.27)

Ett företag ska inte längre redovisa en immateriell eller materiell anläggningstillgång i balansräkningen

- vid utrangering eller avyttring, eller
- när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska samma regler som vid försäljning av varor tillämpas, se kontogrupp 30–34. (K3 p. 17.21, 18.26)

Noter

- Försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar ingår i den upplysning om förändringar i dessa poster som bland annat framgår av instruktionerna till konto 1020–1060.

Observera

Vid försäljning av fastigheter är det enligt K2 tillåtet att tillämpa skattemässiga regler för redovisning av förlusten, dvs. att redovisa försäljningen på kontraktsdagen (K2 p. 7.12). Detta är inte tillåtet enligt K3 men där hanteras de skattemässiga aspekterna genom redovisning av aktuell skatt på den kapitalsvinst som skattemässigt redovisas under ett räkenskapsår men återfinns som realisationsvinst i redovisningen det påföljande året.

En utrangering innebär att anläggningstillgången inte längre kan brukas och företaget har inte som avsikt att reparera eller sälja tillgången. En sådan ska enligt K2 redovisas som en försäljning till värde noll vilket är anledningen att förluster till följd av utrangeringar ska redovisas här.

**Inkomst-
skatt**

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. De viktigaste är reglerna om kapitalvinster på kapitall tillgångar. Med *kapitaltillgångar* avses andra tillgångar i näringssverksamheten än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter somräknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även om de inte förvärvats från någon annan.

Inkomsten från försäljning av inventarier och immateriella tillgångar ska skattemässigt tas upp som intäkt när den redovisas i resultaträkningen. Beträffande fastigheter, som inte är lagertillgångar, gäller



de särskilda reglerna om beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust. De innebär att kapitalförlusten ska dras av som kostnad det beskattningsår då förlusten är definitiv, normalt när tillgången avyttras. Kapitalförlusten beräknas enligt reglerna i IL och kan således skilja sig från den realisationsförlust som redovisas.

K2

K2 p. 7.12 om försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

K2 kap. 9–10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

Läs mer**K3**

K3 kap. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Övriga rörelsekostnader**7990**

Övriga utgifter för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

**Kontots
innehåll**

Se tillämpliga regler för andra rörelsekostnader i kontoklass 40–79.

**Bokslut
enligt K2**

Se relevanta tillämpliga för andra rörelsekostnader i kontoklass 40–79.

**Bokslut
enligt K3**

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Vad gäller löpande kostnader finns inga särskilda skatterättsliga regler om avdragstidpunkten. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

**Inkomst-
skatt**

4

Finansiella poster

Resultat från andelar i koncernföretag

80

Resultat från andelar i koncernföretag

**Konto-
gruppens
innehåll**

I kontogruppen redovisas företagets samlade inkomster och utgifter från koncernföretag t.ex. erhållna utdelningar, andelar i handelsbolags resultat och realisationsresultat. I kontogruppen redovisas dock inte ränteintäkter och räntekostnader avseende koncernföretag eller koncernbidrag.

Dessutom redovisas i kontogruppen nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar av andelar i koncernföretag. Dessa poster redovisas enligt K2-regler på egen rad i resultaträkningen.

Kontogruppen omfattar följande konton:

Kontonummer	Kontonamn
8010	Utdelning på andelar i koncernföretag
8020	Resultat vid försäljning av andelar i koncernföretag
8030	Resultatandelar från handelsbolag (dotterföretag)
8070	Nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag
8080	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag

Allmänt Koncerndefinition, se *konto 1310*.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Inkomst, intäkt

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.

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 6.4)

Väsentliga risker och förmåner

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 K2. (K2 p. 6.6)

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. (K2 p. 8.4)

Insatsemission

Erhållen insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 8.5)

Utdelning

Vinstutdelning på andelar i dotterföretag ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om 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 (s.k. anteciperad utdelning). (K2 p. 19.13)

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. (K2 p. 19.6)

Nedskrivning

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning. (K2 p. 19.7)

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. 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. (K2 p. 19.8)

Andelar i ett koncernföretag och ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 19.9)

4

Återföring av nedskrivning

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. (K2 p. 19.10)

Koncernbidrag

Erhållna och lämnade koncernbidrag enligt 35 kap. IL ska redovisas som bokslutsdisposition. Ett erhållet koncernbidrag ska således inte redovisas som resultat från andelar i koncernföretag. (K2 p. 4.4)

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt* ovan.

Bestämmande inflytande enligt 1 kap. 4 § ÅRL innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Vid bedömningen av om ett moderföretag har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av finansiella instrument som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras till röstberättigade egetkapitalinstrument. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten. (K3 p. 9.2)

Om det skattepliktiga resultatet på andelar i handelsbolag inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet får det skattepliktiga resultatet användas. (K3 p. 9.9 andra stycket)

Utdelning från andelar i dotterföretag ska redovisas som intäkt oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får dock redovisa utdelningen på dessa andelar som intäkt när ägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (s.k. anteciperad utdelning). (K3 p. 9.10)

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott ska inte bokföras på detta konto. I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Ett tillskott som ett företag lämnar utan att få emitterade aktier eller andra kapitalinstrument i utbyte, ska redovisas som en ökning av andelens redovisade värde. Ett tillskott som ett företag erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra kapitalinstrument i utbyte, ska redovisas som en ökning av eget kapital. Detta gäller inte koncernbidrag enligt 35 kap. IL. (K3 p. 6.4)

En återbetalning av ett lämnat tillskott enligt K 3 p. 6.4, ska redovisas som en minskning av andelens redovisade värde. En återbetalning av



ett erhållt tillskott enligt p. 6.4 ska redovisas som en minskning av eget kapital när beslut om återbetalning har fattats. (K3 p. 6.5)

Koncernbidrag

Erhållna och mottagna koncernbidrag enligt 35 kap. IL ska redovisas som bokslutsdisposition. Ett mottaget koncernbidrag ska således inte redovisas som resultat från andelar i koncernföretag. Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får dock redovisas som en ökning av andelens värde. (K3 p. 6.6)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.

Utdelning

Utdelning ska redovisas som intäkt när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts. (K3 p. 23.28)

Nedskrivning

För regler avseende nedskrivning av andelar i koncernföretag, se K3 kap. 27.

Enligt ÅRL

Upplysning ska lämnas om ackumulerade avskrivningar. Särskild uppgift ska lämnas om nedskrivning av finansiell anläggningstillgång som skrivits ned trots att det inte kan antas att värdenedgången är bestående. (5 kap. 8 § 5 ÅRL)

Noter

Näringsbetingade andelar

Utdelning som ett företag mottar är som utgångspunkt skattepliktig. Om andelen är näringssbetingad är utdelningen skattefri. En andel är näringssbetingad om den ägs av bl.a. ett svenska aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag. Vidare ska andelen vara kapitaltillgång hos innehavaren och uppfylla någon av följande förutsättningar:

- Andelen är inte marknadsnoterad.
- Det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av rösttalet för samtliga andelar i företaget.
- Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Även kapitalvinst vid avyttring av näringssbetingade andelar är skattefri och förlust inte avdragsgill. ~~Motsvarande gäller nedskrivning av andelar i dotterföretag.~~

Inkomstskatt

4

Om ett företag avyttrar andelar som inte är näringssbetingade med förlust får förlusten dras av enbart mot kapitalvinster på delägarrätter. Förlusten får inte kvittas mot andra rörelsevinster.



Vidare gäller att om exempelvis ett aktiebolag eller en kooperativ förening äger en andel i ett svenskt handelsbolag anses andelen som näringssbetingad vid avyttring av densamma. Det innebär att kapitalvinst är skatlefri och kapitalförlust inte avdragsgill.



Andelar i handelsbolag

Handelsbolag utgör inget skattesubjekt och är därför inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Dessa beskattas hos delägaren utifrån samma beskattningsregler som gäller för delägaren. Reglerna om näringssbetingade andelar gäller därför även handelsbolag till den del detta bolag ägs av en juridisk person. Om exempelvis ett aktiebolag eller en kooperativ förening äger en andel i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen.

Läs mer

K2

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intresseföretag

K3

K3 kap. 25 om låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivning

IL

24 kap. 12–22 §§ IL om näringssbetingade andelar

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

48 kap. 25–28 §§ IL om kapitalförluster (aktiefällan)

Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

Resultat från andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Resultat från andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i

81

I kontogruppen redovisas företagets samlade inkomster och utgifter från intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i. Det kan t.ex. vara erhållna utdelningar, andelar i handelsbolags resultat och realisationsresultat. I kontogruppen redovisas däremot inte ränteintäkter och räntekostnader avseende intresseföretag, gemensamt styrda företag eller övriga företag som det finns ett ägarintresse i. Dessutom redovisas i kontogruppen nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar av andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i. Dessa poster redovisas enligt K2-regler på egen rad i resultaträkningen.

Konto- gruppens innehåll

Kontogruppen omfattar följande konton:

Kontonummer	Kontonamn
8110	Utdelning på andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8120	Resultat vid försäljning av andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8130	Resultatandelar från handelsbolag (intesseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i)
8170	Nedskrivningar av andelar från och långfristiga fordringar hos intesseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8180	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos intesseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i

4

325

Hela kontogruppen underindelar och hänförs till bilaga 2 och 3 i ÅRL enligt följande:

Konto-nummer	Kontonamn	Rad i resultaträkningen
8111	Utdelningar på andelar i intresseföretag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8112	Utdelningar på andelar i gemensamt styrda företag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8113	Utdelningar på andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8116	Insatsemission, intresseföretag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8117	Insatsemission, gemensamt styrda företag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8118	Insatsemission, övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8121	Resultat vid försäljning av andelar i intresseföretag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8122	Resultat vid försäljning av andelar i gemensamt styrda företag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8123	Resultat vid försäljning av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8131	Resultatandelar från handelsbolag (intresseföretag)	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8132	Resultatandelar från handelsbolag (gemensamt styrda företag)	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8133	Resultatandelar från handelsbolag (övriga företag som det finns ett ägarintresse i)	Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8171	Nedskrivning av andelar i intresseföretag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8172	Nedskrivning av långfristiga fordringar hos intresseföretag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

Konto-nummer	Kontonamn	Rad i resultaträkningen
8173	Nedskrivning av andelar i gemensamt styrda företag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8174	Nedskrivning av långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8176	Nedskrivningar av andelar övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8177	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8181	Återföringar av nedskrivningar av andelar i intresseföretag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8182	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8183	Återföringar av nedskrivningar av andelar i gemensamt styrda företag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8184	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8186	Återföringar av nedskrivningar av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8187	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

4

För ÅRL:s bestämmelser, se *konto 1330*.

Allmänt

I resultaträkningen särredovisas enligt årsredovisningslagen

- Intäkter från intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Inkomst, intäkt

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. (K2 p. 6.2)

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 6.4)

Väsentliga risker och förmåner

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 K2. (K2 p. 6.6)

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. (K2 p. 8.4)

Insatsemission

Erhållen insatsemission som redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 8.5)

Utdelning

Vinstutdelning på andelar i intresseföretag ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. (K2 p. 19.13 första stycket)

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. (K2 p. 8.6)

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. (K2 p. 19.6)

Nedskrivning

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de me-

toder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämrings behöver inte leda till någon nedskrivning. (K2 p. 19.7)

År värdet på andelar i ett intresseföretag 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. (K2 p. 19.8)

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. (K2 p. 19.9)

Återföring av nedskrivning

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. (K2 p. 19.10)

Se även *Allmänt* ovan.

K3 har ännu inte uppdaterats med anledning av ändringarna 1/1 2016 i ÅRL. I sak torde det inte bli några väsentliga förändringar avseende texten nedan. Det måste däremot notera att K3 inte tar upp det faktum att företagen i resultaträkningen ska dela upp kontogrupp 81 på två olika rader.

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar ägarföretagets andel av handelsbolagets resultat. Om det skattepliktiga resultatet inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas. (K3 p. 14.12)

Utdelning

Utdelning från andelar i ett intresseföretag ska redovisas som intäkt oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. (K3 p. 14.13)

Insatsemision

Överföring till medlemsinsatser genom insatsemision i ett intresseföretag ska hos ägaren redovisas som intäkt och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen. (K3 p. 14.14)

Bokslut enligt K3

4

Nedskrivning

För regler avseende nedskrivning av andelar i intresseföretag, se K3 kap. 27.

Noter

Enligt ÅRL

- Uppgift ska lämnas om årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivning har gjorts av en finansiell anläggningstillgång trots att värdenedgången inte kan antas vara bestående. (5 kap. 8 § första stycket 5 ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Inkomst-skatt

Utdelning som ett företag mottar är som utgångspunkt skattepliktig. Om andelen är näringsbetingad är utdelningen skattefri. En andel är näringsbetingad om den ägs av bl.a. ett svenska aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag. Vidare ska andelen vara kapital tillgång hos innehavaren och uppfylla någon av följande förutsättningar:

- Andelen är inte marknadsnoterad.
- Det sammanlagda rösttalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av rösttalet för samtliga andelar i företaget.
- Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivas av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det

Även kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar är skattefri och förlust inte avdragsgill. ~~Motsvarande gäller nedskrivning av andelar i intresseföretag.~~

Om ett företag med förlust avyttrar andelar ~~i intresseföretag~~ som inte är näringsbetingade får förlusten dras av enbart mot kapitalvinster på ~~delägarrätter~~. Förlusten får ~~inte~~ kvittas mot andra rörelsevinster.

Vidare gäller att om exempelvis ett aktiebolag eller en kooperativ förening äger en andel i ett svenska handelsbolag anses andelen som näringsbetingad vid avyttring av densamma. Det innebär att kapitalvinst är skattefri och kapitalförlust inte avdragsgill.



Andelar i handelsbolag

Handelsbolag utgör inget skattesubjekt och är därför inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Dessa beskattas hos delägaren utifrån samma beskattningsregler som gäller för delägaren. Reglerna om näringsbetingade andelar gäller därför även handelsbolag till den del detta bolag ägs av en juridisk person. Om exempelvis ett aktiebolag eller en kooperativ förening äger en andel i ett svenskt

handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen.

K2

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intresseföretag

Läs mer**K3**

K3 kap. 25 om låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivning

IL

24 kap. 12–22 §§ IL om näringsbetingade andelar

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

48 kap. 25–28 §§ IL om kapitalförluster (aktiefällan)

4

Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar

82

Resultat från övriga värdepapper och långfristiga fordringar (anläggningstillgångar)

Konto- gruppens innehåll

I kontogruppen redovisas nettot av intäkter och kostnader från företagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar t.ex. ränteintäkter, utdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat.

Dessutom redovisas i kontogruppen nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar av övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar. Dessa poster redovisas enligt K2-regler på egen rad i resultaträkningen.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 82.

Kontonummer	Kontonamn
8210	Utdelning på andelar i andra företag
8220	Resultat vid försäljning av värdepapper i och långfristiga fordringar hos andra företag
8230	Valutakursdifferenser på långfristiga fordringar
8240	Resultatandelar från handelsbolag (andra företag)
8250	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos och värdepapper i andra företag
8260	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos koncernföretag
8270	Nedskrivningar av innehav av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag
8280	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag
8290 (Ej K2)	Värdering till verkligt värde, anläggningstillgångar

Bokslut enligt K2

Inkomst, intäkt

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. (K2 p. 6.2)

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 6.4)

Väsentliga risker och förmåner

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 K2. (K2 p. 6.6)

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. (K2 p. 8.4)

Insatsemission

Erhälлен insatsemission ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 8.5)

Utdelning

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. (K2 p. 8.6)

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. (K2 p. 19.6)

4

Ränta

Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser. (K2 p. 8.7)

Ränta ska redovisas som intäkt enligt effektivräntemetoden när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda. (K3 p. 23.28)

**Bokslut
enligt K3**

Utdelning ska redovisas som intäkt när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts. (K3 p. 23.28)

Leasing

En leasegivare ska fördela den finansiella intäkten enligt ett finansiellt leasingavtal så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering i ett leasingavtal. Finns en indikation på att det uppskattade, ej garanterade restvärde som används

333

vid beräkningen av leasegivarens bruttoinvestering i ett leasingavtal har minskat väsentligt, ska de finansiella intäkterna under den återstående leasingperioden ändras och effekten redovisas i resultaträkningen. (K3 p. 20.18)

Se även K3 p. 20.20.

Valutakursdifferenser

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferensen ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshändelsen. (K3 p. 30.7)

Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar

Se kontogrupp 13 Finansiella anläggningstillgångar samt kap. 27 i K3.

Noter

Enligt ÅRL

- Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag. (ÅRL bil. 2–3 p. 17 respektive 14)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL. (K2 p. 19.16)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Inkomst-skatt

Kapitaltillgångar

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På inkomstsidan finns få särskilda bestämmelser i IL. De viktigaste är reglerna om kapitalvinster på kapitaltillgångar, se vidare konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Med kapitaltillgångar avses bl.a. andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Värdeförändring på kapitaltillgångar ska inte tas upp eller dras av utan kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas när tillgångarna avyttras. Det innebär att en nedskrivning i redovisningen inte får någon skattemässig effekt utan en justering ska göras i inkomstdeklarationen.

Kapitalvinsten beräknas enligt genomsnittsmetoden och vid avyttring av marknadsnoterade andelar får omkostnadsbeloppet be-

stämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av.

Fordringar i utländsk valuta

Fordringar i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Har en fordran värderats till ett annat värde än anskaffningsutgiften ska en justering göras när fordringen avyttras. Om fordringen har värderats till ett högre värde än anskaffningsutgiften, ska denna ökas med mellanskillnaden. Om fordringen har värderats till ett lägre värde än anskaffningsutgiften, ska denna minskas med mellanskillnaden.

Andelar i handelsbolag

Handelsbolag utgör inget skattesubjekt och är därför inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Dessa beskattas hos delägaren utifrån samma beskattningsregler som gäller för delägaren.

Ränta m.m.

Några särskilda periodiseringsregler i IL finns inte för utdelning, ränta och annan avkastning från kapitaltillgångar utan inkomsten tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningsssed.

K2

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

Läs mer

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intreseföretag

K3

K3 kap. 25 om låneutgifter

4

IL

5 kap. om handelsbolag

14 kap. 2 § IL bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

83

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

Konto- gruppens innehåll

I kontogruppen redovisas resultat från finansiella omsättningstillgångar t.ex. ränteintäkter, utdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar.

Dessutom redovisas i kontogruppen nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar av kortfristiga placeringar (8370 och 8380). Dessa poster redovisas på egen rad i resultaträkningen.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 83.

Kontonummer	Kontonamn
8310	Ränteintäkter från omsättningstillgångar
8320 (Ej K2)	Värdering till verkligt värde, omsättningstillgångar
8330	Valutakursdifferenser på kortfristiga fordringar och placeringar
8340	Utdelningar på kortfristiga placeringar
8350	Resultat vid försäljning av kortfristiga placeringar
8360	Övriga ränteintäkter från koncernföretag
8370	Nedskrivningar av kortfristiga placeringar
8380	Återföringar av nedskrivningar av kortfristiga placeringar
8390	Övriga finansiella intäkter

Bokslut enligt K2

Inkomst, intäkt

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. Företag ska redovisa varje transaktion för sig om inte något annat följer av punkt 2.6. (K2 p. 6.2)

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 6.4)

Väsentliga risker och förmåner

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 K2. (K2 p. 6.6)

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. (K2 p. 8.4)

Insatsemission

Erhållen insatsemission som redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 8.5)

Redovisning i resultaträkningen

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. (K2 p. 8.6)

Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser. (K2 p. 8.7)

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt. (K2 p. 8.8)

Ränta ska redovisas som intäkt enligt effektivräntemetoden när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda. (K3 p. 23.28)

**Bokslut
enligt K3**

4

Utdelning ska redovisas som intäkt när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts. (K3 p. 23.28)

Valutakursdifferenser

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferensen ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshändelsen. (K3 p. 30.7)

ÅRL

- Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång. (ÅRL bil. 2–3)

Noter

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL. (K2 p. 19.18)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Inkomstskatt**Kapitaltillgångar**

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de härför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På inkomstsidan finns få särskilda bestämmelser i IL. De viktigaste är reglerna om kapitalvinster på kapitaltillgångar, se vidare konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringssverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Fordringar, förutom kundfordringar, klassificeras normalt som kapitaltillgångar. Detta gäller även fordran på grund av avyttring av inventarier och fastigheter. Värdeförändring på kapitaltillgångar ska inte tas upp eller dras av utan kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas när tillgångarna avyttras. Det innebär att en nedskrivning i redovisningen inte får någon skattemässig effekt utan en justering ska göras i inkomstdeklarationen.

Kundfordringar och andra tillgångar i näringssverksamheten

Är det en kundfordran eller liknande tillgång ska värdeförändringen tas upp som intäkt det beskattningsår som den härför sig till enligt god redovisningssed.

Fordringar i utländsk valuta

Fordringar i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Är det fråga om en kapitaltillgång som värderats till ett annat värde än anskaffningsutgiften ska en justering göras när fordringen avyttras. Om fordringen har värderats till ett högre värde än anskaffningsutgiften, ska denna ökas med mellanskillnaden. Om fordringen har värderats till ett lägre värde än anskaffningsutgiften, ska denna minskas med mellanskillnaden.

Är det fråga om näringstillgång, exempelvis kundfordran, och motsvarar fordrans skattemässiga värde innan betalningen dess redovisade värde behöver någon skattemässig justering inte ske.

Ränta m.m.

Några särskilda periodiseringsregler i IL finns inte för utdelning, ränta och annan avkastning utan inkomsten tas upp som intäkt det beskattningsår som den härför sig till enligt god redovisningssed.

**K2**

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

Läs mer

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intresseföretag

K3

K3 kap. 25 om låneutgifter

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

4

Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar bokförs löpande på konton i följande kontogrupper:

- 80 Resultat från andelar i koncernföretag
- 81 Resultat från andelar i intresseföretag
- 82 Resultat från övriga värdepapper och långfristiga fordringar
- 83 Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

Dessa kontogrupper behandlas i separata avsnitt.

Räntekostnader och liknande resultatposter

Räntekostnader och liknande resultatposter

84

I kontogruppen redovisas resultat från finansiella skulder, t.ex. ränder på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjs-målsräntor på leverantörsskulder.

**Konto-
gruppens
innehåll**

I kontogruppen redovisas företagets räntekostnader som avser lån-nat, i rörelsen investerat kapital och företagets kreditutnyttjande i olika former inklusive leverantörskrediter. Även kostnader för upp-tagande av nya lån liksom löpande kostnader för dessa lån bokförs i kontogruppen.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 84.

Kontonummer	Kontonamn
8410	Räntekostnader för långfristiga skulder
8420	Räntekostnader för kortfristiga skulder
8430	Valutakursdifferenser på skulder
8440	Erhållna räntebidrag
8450 (Ej K2)	Orealiseraade värdeförändringar på skulder
8460	Räntekostnader till koncernföretag
8480 (Ej K2)	Aktiverade ränteutgifter
8490	Övriga skuldrelaterade poster

Utgift, kostnad

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 minskat företagets eget kapital är inte en utgift.

**Bokslut
enligt K2**

4

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

Ett företag ska redovisa en utgift som en kostnad om inte en tillgång ska redovisas. Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5-7.8 (se nedan) hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. (K2 p. 7.4)

Offentliga stöd

Stöd som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i pos-ten Räntekostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 6.30 andra stycket)

Räntekostnader

Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser. (K2 p. 8.7)

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelsekostnad. (K2 p. 8.8)

Förändring av avsättningar

En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadsposten som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdesberäkning ska dock redovisas i posten Ränte-kostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 16.15)

**Bokslut
enligt K3**

Låneutgifter är ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital. (K3 p. 25.2) Exempel på låneutgifter är räntekostnader beräknade enligt effektivräntemetoden, räntedelen i finansiella leasingavtal och valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i utländsk valuta till den del valutakursdiffe-rensens kan anses utgöra en justering av räntekostnad. (K3 p. 25.2 kommentar)

Låneutgifter ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till om företaget inte väljer att räkna in låneutgifterna i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar. (K3 p. 25.3)

Borttagande av skuld

Skillnaden mellan det redovisade värdet för en finansiell skuld, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda till-gångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (K3 p. 11.37)

Förändring av avsättningar

En förändring av det redovisade värdet på en avsättning till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som räntekost-nad. (K3 p. 21.13)

Valutakursdifferenser

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkning-en det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferenser ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshändel-sen. (K3 p. 30.7)

**Enligt ÅRL**

- Upplysningar ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag. (ÅRL bil. 2–3 p. 17 respektive 14)

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL. (K2 p. 19.18)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Ränteutgifter

I IL finns särskilda avdragsbegränsningsregler för vissa ränteutgifter avseende skuld till företag inom en intressegemenskap. En tillämpning av bestämmelserna aktualiseras i första hand vid skuld till utländska intressebolag.

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänpör sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Några särskilda periodiseringsregler i IL finns inte för ränteutgifter.

Inkomst-skatt**Skulder i utländsk valuta**

Skulder i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Motsvarar skuldens skattemässiga värde innan betalningen dess redovisade värde behöver någon skattemässig justering inte ske.

Ackord

Se konto 2310 m.fl.

4

K2

K2 kap. 7 om rörelsekostnader

Läs mer

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intresseföretag

K3

K3 kap. 25 om låneutgifter

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

Bokslutsdispositioner

Erhållna koncernbidrag

Lämnade koncernbidrag

Förändring av periodiseringsfonder

Lämnad gottgörelse

Förändring av överavskrivningar

Övriga bokslutsdispositioner

88

Bokslutsdispositioner

Konto- gruppens innehåll

Som bokslutsdispositioner betraktas sådana vid årsbokslut vidtagna redovisningsåtgärder, som inte har direkt samband med affärshändelserna under året och inte heller utgör sådana avsättningar, avskrivningar eller nedskrivningar, som är att anse såsom erforderliga enligt lag eller god redovisningssed. Syftet med bokslutsdispositioner är att inom den gällande civil- och skattelagstiftningens gränser redovisa ett visst resultat till beskattning.

I vissa fall finns ett krav i skattelagstiftningen att motsvarande avdrag görs i redovisningen för att avdrag ska medges skattemässigt, exempelvis vid tillämpning av räkenskapsenlig avskrivning.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 88.

Kontonummer	Kontonamn
8810	Förändring av periodiseringsfond
8820	Mottagna koncernbidrag
8830	Lämnade koncernbidrag
8840	Lämnade gottgörelser
8850	Förändring av överavskrivningar
8860	Förändring av ersättningsfond
8890	Övriga bokslutsdispositioner

Allmänt

I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska sådan överskottsutdelning som avses i 10 kap. 1 § andra stycket 1 FL tas upp som en särskild kostnadspost. (3 kap. 7 § ÅRL)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag, se sidan 441.



Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

I resultaträkningen ska bokslutsdispositioner specificeras med följande rader:

- Erhållna koncernbidrag
- Lämnade koncernbidrag
- Förändring av periodiseringsfonder
- Förändring av överavskrivningar
- Övriga bokslutsdispositioner (K2 p. 4.4)

I balansräkningen ska obeskattade reserver specificeras med följande rader:

- Periodiseringsfonder
- Ackumulerade överavskrivningar
- Övriga obeskattade reserver (K2 p. 4.7)

Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt. (K2 p. 19.15)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Ett företag ska som huvudregel redovisa

- en uppskjuten skatteskuld för alla skattepliktiga temporära skillnader,
- en uppskjuten skattefordran för alla avdragsgilla temporära skillnader, och
- en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag. (K3 p. 29.19)

Temporär skillnad är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld. (K3 p. 29.14)

I juridisk person ska den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen. Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen. (K3 p. 29.37)

Koncernbidrag enligt IL ska redovisas som bokslutsdisposition. Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får dock redovisas som en ökning av andelens redovisade värde. (K3 p. 6.6)

Numera ska alla företag som huvudregel redovisa koncernbidrag i resultaträkningen.

Observera

Notera att IL ställer krav på att det sker en förmögenhetsöverföring för att avdrag för lämnat koncernbidrag ska medges.

4

Inkomst-skatt**Koncernbidrag**

Ett koncernbidrag är en ren förmögenhetsöverföring mellan två koncernföretag. Det utgör inte ersättning för varor och tjänster som tillhandahålls givaren. Bestämmelserna finns enbart i skattelagstiftningen. Koncernbidrag får dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om moderföretaget äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och är

- ett svenskt aktiebolag,
- en svensk ekonomisk förening,
- en svensk sparbank,
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet, eller
- en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet.

Med helägt dotterföretag avses det företag som ägs av moderföretaget enligt beskrivning ovan. Ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetssområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag enligt ovan, behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den verksamhet som koncernbidraget härför sig till.

Om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget krävs att utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget. Andelarna i dotterföretaget måste således vara näringsbetingade. Är andelarna lagertillgångar (exempelvis byggmästarsmittade) medges därför inte avdrag för lämnade koncernbidrag. Lämnas koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag krävs det bolagsrättsligt att det rymts inom utdelningsbara medel. Går bidraget från moderbolag till dotterbolag är det oklart om det krävs att det rymts inom utdelningsbara medel. Bidrag kan ges och tas emot under samma beskattningsår. Det räcker att bidraget bokförs som skuld respektive fordran för att avdrag ska medges skatterättsligt.

Lagerreserv

Skattemässigt medges schablonmässigt avdrag med högst 3 procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde. År det fråga om djur i jordbruk är avdraget högst 15 procent. Skillnaden mellan det skattemässiga lagervärdet och det redovisade värdet kan redovisas separat som en obeskattad reserv.

**Ackumulerade överavskrivningar**

Ackumulerade överavskrivningar blir aktuellt när företaget skiljer på avskrivningar enligt nyttjandeperioden för tillgången (även benämnd plan) och skattemässiga avskrivningar. Detta är aktuellt framför allt när företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning. Ett villkor för tillämpningen av denna metod är att avdraget i inkomstdeklarationen motsvarar avskrivningen i redovisningen.



Se vidare fördjupningsavsnittet angående avskrivning och värdeminskningsavdrag sidan 391.

Periodiseringsfonder

För att ge bolag möjlighet att utjämna resultatet mellan åren medges avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond. Juridiska personer medges avdrag med 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Juridiska personer som är skyldiga att upprätta en årsredovisning eller årsbokslut får göra avdrag endast om motsvarande avsättning görs i redovisningen. Det är dock möjligt att återföra en periodiseringsfond även om motsvarande återföring inte görs i redovisningen.

Ersättningsfond

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras av den som erhållit ersättning för t.ex. inventarier eller byggnader med anledning av brand eller annan olyckshändelse och har inkomst av näringsverksamhet. Avsättning kan också göras vid expropriation eller liknande.

Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 412.

K2

K2 p. 4.4 om bokslutsdispositioner

Läs mer

K2 p. 19.15 om koncernbidrag

K3

K3 p. 6.6 om koncernbidrag

K3 kap. 19 om temporära skillnader och obeskattade reserver

IL

17 kap. 4 § IL om 97-procentsregeln

17 kap. 5 § IL om djurlager

18 kap. 13–14 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning

30 kap. IL om periodiseringsfonder

31 kap. IL om ersättningsfonder

35 kap. IL om koncernbidrag

4

Skatter

Skatt på årets resultat Övriga skatter

8910 Skatt som belastar årets resultat

8920 Skatt på grund av ändrad beskattning

8930 Restituerad skatt

8940 Uppskjuten skatt

8980 Övriga skatter

Kontonas innehåll

På kontona redovisas inkomstskatt för de juridiska personer som beskattas för inkomst, t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar (inte handels- och kommanditbolag). Räkenskapsårets skattekostnad kan bestå av följande delbelopp:

- aktuell skattekostnad eller skatteintäkt för räkenskapsåret (konto 8910)
- justering av aktuell skatt för tidigare räkenskapsår (konto 8920–8930) p.g.a. ändrad beskattning.

Uppskjuten skatt redovisas inte av de företag som tillämpar K2-reglerna. Övriga företag som redovisar uppskjuten skatt kan använda konto 8940.

I bokens fördjupningsdel finns ett exempel om beräkning av skattekostnad i juridisk person, se sidan 411.

Allmänt

För regler avseende aktuell skatt, se instruktionerna till *konto 2510*.

För regler avseende uppskjutna och andra skatter, se instruktionerna till *konto 2240–2250*.

Bokslut enligt K2

Avsättning för uppskjuten skatt

En avsättning får inte göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs-, en skulds eller en avsättningsredovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (uppskjuten skatt). (K2 p. 16.4)

**Definitioner**

Med inkomstskatter avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets skattepliktiga resultat samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag vid utdelning till det rapporterande företaget. (K3 p. 29.2)

Skattekostnad eller skatteintäkt är summan av aktuell skatt och uppskjuten skatt. (K3 p. 29.3)

Aktuell skatt är inkomstskatt för innevarande räkenskapsår som avser årets skattepliktiga resultat och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats. (K3 p. 29.4)

Skattepliktigt resultat är det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkningen av aktuell skatt enligt gällande skatteregler. (K3 p. 29.5)

Uppskjuten skatt är inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtidens räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser. (K3 p. 29.11)

Uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtidens inkomstskatt som härför sig till avdragsgilla temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag. (K3 p. 29.12)

Uppskjuten skatteskuld är inkomstskatt som härför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som ska regleras i framtiden. (K3 p. 29.13)

Temporär skillnad är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld. (K3 p. 29.14)

Redovisning av aktuell skatt

Ett företag ska redovisa aktuell skatt i resultaträkningen, om inte skatten är hämförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot eget kapital. (K3 p. 29.8)

Aktuell skatt ska värderas till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per balansomdagen. Beloppet får inte nuvärdeberäknas. (K3 p. 29.9)

Är skattesatsen olika för kvarhållna och utdelade vinstdelar ska aktuell skatt värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstdelar fram till dess utdelningen redovisas som skuld. (K3 p. 29.10)

Redovisning av uppskjuten skatt

Det skattemässiga värdet för en tillgång, skuld eller annat bestäms enligt gällande skatteregler. (K3 p. 29.15)

Upprättar ett företag separata inkomstdeklarationer för olika verksamheter bestäms skattemässiga värden enligt de skatteregler som gäller för respektive inkomstdeklaration. (K3 p. 29.16)

**Bokslut
enligt K3**

4

Skattemässigt värde

Se instruktionerna till konto 2240–2250.

Förändringar i uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran ska redovisas i resultaträkningen om inte förändringen är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital. (K3 p. 29.22)

År ett företag som lämnar utdelning till ägare skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot eget kapital. (K3 p. 29.23)

För värdering av uppskjuten skatteskuld, se instruktionerna till konto 2240–2250.

Värderingen av en uppskjuten skattefordran ska omprövas varje balansdag så att den återspeglar aktuell bedömning av framtida skattepliktiga resultat. En värdeförändring till följd av en omprövning ska redovisas i resultaträkningen om förändringen inte är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital. (K3 p. 29.30)

Noter**Enligt ÅRL**

- Större företag ska lämna upplysning om uppskjuten skatt. (5 kap. 36 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- ~~Upplysningsar om uppskjuten skatt enligt ÅRL ska lämnas av alla företag som tillämpar K3. (K3 p. 29.33)~~
- ~~Upplysningsar ska lämnas~~ som gör det möjligt för användare av den finansiella rapporten att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten av aktuell skatt och uppskjuten skatt till följd av redovisade transaktioner och andra händelser. (K3 p. 29.34)
- ~~Upplysningsar ska lämnas~~ om väsentliga temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp, som påverkar den uppskjutna skatteskulden eller uppskjutna skattefordran. (K3 p. 29.35)
- ~~En avstämning ska presenteras~~ av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat före skatt. Av avstämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats. Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:
 - En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.
 - En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen. (K3 p. 29.36)

- I juridisk person ska den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobelopp i balansräkningen. Bokslutspositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen. (K3 p. 29.37)

~~Observera att K3 ännu inte är uppdaterat med ändringarna 1/1-2016 i ÅRL. BFN kommer med stor sannolikhet att ta bort alla krav på tillläggssupplysningar utöver lag som finns för mindre företag.~~

Allmänna skatter, exempelvis bolagsskatt, är inte avdragsgill.

Inkomst-skatt

ÅRL

3 kap. 9–10 §§ ÅRL om avsättningar

Läs mer

4 kap. 15 a ÅRL om värdering av avsättningar

5 kap. 36 § ÅRL (större företag) om uppskjuten skatt

K2

K2 kap. 16 om avsättningar

K3

K3 kap. 29 om inkomstskatter

4



5. Fördjupning

5

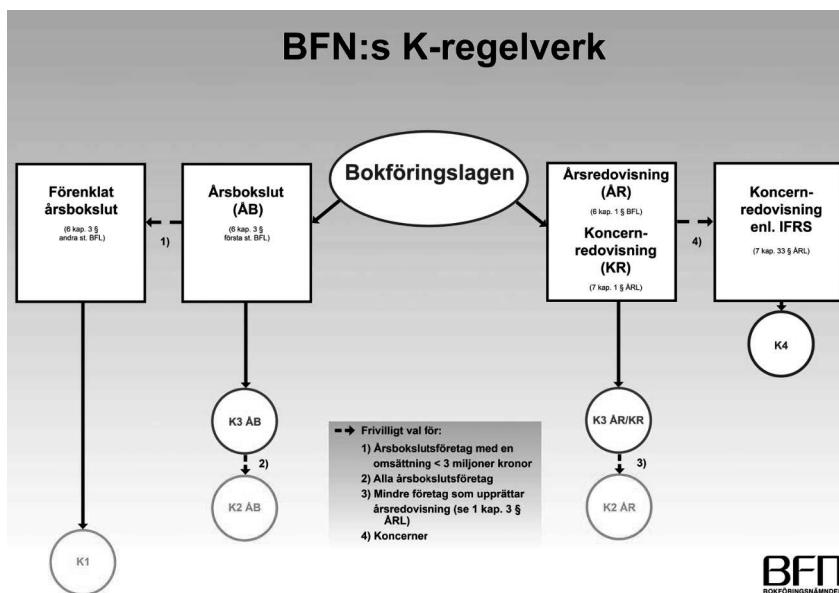
Lagar och normer för redovisning

Kompletterande normgivning

Redovisningslagarna, bokföringslagen (BFL) och årsredovisningslagen (ÅRL) är s.k. ramlagar. Det innebär att de inte reglerar redovisningen in i minsta detalj. I stället anger lagarna de ramar, inom vilka redovisningen ska ske. Detaljerna regleras genom en kompletterande normgivning.

BFN:s K-regler¹

BFN arbetar sedan 2004 med att ta fram fyra kategorier av regelverk (K-projektet). Vilken kategori av regelverk ett företag får tillämpa framgår av "K-regelverken", se nedan.



Utgångspunkten för K-projektet är reglerna i bokföringslagen (BFL) som anger hur den löpande bokföringen för räkenskapsåret ska avslutas. Företag är antingen skyldiga eller kan i vissa fall välja att upprätta:

- ett förenklat årsbokslut
- ett årsbokslut
- en årsredovisning
- en koncernredovisning enligt IAS/IFRS regler

Figuren ovan illustrerar hur den löpande bokföringen för ett räkenskapsår ska avslutas enligt BFL. Cirklarna illustrerar de fyra katego-

¹ Det pågår en diskussion om eventuell förändring i strukturen vad avser företag som upprättar årsbokslut.

Fördjupning

rierna regelverk som BFN arbetar med att ta fram i K-projektet. De streckade pilarna visar vilka frivilliga val som flertalet av företagen kan göra.

Det är alltså kraven i BFL eller de val som BFL medger som avgör vilket av BFN:s K-regelverk som företaget ska respektive får tillämpa. Enligt BFL ska t.ex. ett aktiebolag avsluta sin redovisning med en årsredovisning och utgångspunkten är då att företaget ska tillämpa K3-regelverket.

Är aktiebolaget ett mindre företag² enligt ÅRL kan bolaget frivilligt välja att upprätta årsredovisningen enligt K2-regelverket. Ett moderbolag kan dock välja att upprätta koncernredovisning i enlighet med IAS/IFRS med stöd av 7 kap. 33 § årsredovisningslagen (ÅRL).

Avsikten med K-projektet är att det inom respektive kategori ska finnas regelverk som innehåller samtliga regler som är relevanta. K3-regelverket är huvudalternativet när en årsredovisning eller ett årsbokslut upprättas³. Ramen för normerna i K3 utgörs av ÅRL:s bestämmelser. En av utgångspunkterna vid utformningen av K3-regelverket har varit International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), men också sambandet mellan redovisning och beskattnings, befintlig normgivning samt tillämpad redovisningspraxis.

K2-regelverket för årsredovisning (K2-ÅR) är ett frivilligt regelverk som mindre årsredovisningsföretag kan välja att tillämpa i stället för K3-ÅR. Förutom den grundläggande förenklingen med samlade regler innehåller K2-ÅR ytterligare förenklingar jämfört med K3-ÅR, bl.a. schablonregler med tydliga gränser, färre valmöjligheter, färre noter samt regler som ligger nära skattelagstiftningen.

När räkenskapsåret avslutas med ett årsbokslut ska vissa regler i BFL och ÅRL tillämpas. K2-regelverket för årsbokslut (K2-ÅB) är ett frivilligt regelverk som årsbokslutsföretag kan välja att tillämpa i stället för K3-ÅB. Förutom den grundläggande förenklingen med samlade regler innehåller K2-ÅB ytterligare förenklingar jämfört med K3-ÅB, bl.a. schablonregler med tydliga gränser, färre valmöjligheter samt regler som ligger nära skattelagstiftningen. Ett årsbokslutsföretag som har en årlig nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor kan frivilligt välja att upprätta ett förenklat årsbokslut. Normgivningen för förenklade årsbokslut finns i K1-regelverken.

5

² Ett företag som uppfyller mer än ett av följande villkor är ett **större företag**: medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50, företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor, företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Ett mindre företag är ett företag som inte är ett större företag. (1 kap. 3 § ÅRL)

³ I skrivande stund finns ett remissförslag som innebär att det endast blir ett K-regelverk för årsbokslutsföretag.

I BFNAR 2012:3 om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (RFR) regleras att företag som väljer att tillämpa IFRS i sin koncernredovisning (K4) ska tillämpa RFR 1 och RFR 2.

Beslutade K-regler

Hittills har följande allmänna råd inom ramen för K-projekten beslutsats:

- BFNAR 2006:1, Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)
- BFNAR 2010:1, Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (K1)
- BFNAR 2012:1, Årsredovisning och koncernredovisning (K3)
- BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2)

Företag som tillämpar något av ovannämnda K-regelverk ska tillämpa det valda regelverket i sin helhet.

Remitterade ej beslutade K-regler

K2 Årsbokslut. Remissstiden gick ut den 30 juni 2015.

En kompletterande remiss skickades ut i slutet av 2016. Innebördens av den kompletterade remissen är att det endast blir ett K-regelverk för årsbokslutsföretagen.

Exempel på årsredovisning upprättad enligt K2-regler

I det följande finns ett exempel på en årsredovisning upprättad enligt K2-regler. I slutet av avsnittet finns även exempel på en förkortad balansräkning och en förkortad resultaträkning enligt K2-regler.

Kopplingar mellan enskilda rader i balans- och resultaträkning och konton finns i avsnittet *Kopplingar mellan BAS-konton och balans- och resultaträkning*, se sidan 369.

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 5599999-9999

1 (9)

Årsredovisning

för

Aktiebolaget Kemiapparater

559999-9999

Räkenskapsåret 20X6

Innehållsförteckning

Förvaltningsberättelse	2-3
Resultaträkning	4
Balansräkning	5-6
Noter	7-9

Fördjupning

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 5599999-9999 2 (9)

Styrelsen och verkställande direktören för Aktiebolaget Kemiapparater får härmed
avge årsredovisning för räkenskapsåret 20X6.

FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Bolaget började sin verksamhet 1974. Verksamheten omfattar tillverkning och försäljning av produkter för den kemiska industrin, varav Alfa och Beta är de viktigaste. Bolaget säljer också produkten Gamma, som köps från annat företag. Huvudkontoret ligger i Småstad, där företaget även har sitt säte i Småstad kommun. Tillverkningen sker både i Småstad och i Grannstad.

Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret

Under räkenskapsåret flyttades verksamheten i Grannstad till nya lokaler. Tillvernings- och försäljningsrätter för produkten Delta såldes för 500 000.

~~Under innevarande år har bolaget förvärvat rätten att tillverka och försälja produkten Gamma, något som bedöms kunna väsentligt öka omsättningen.~~

Flerårsöversikt (tkr)	20X6	20X5	20X4	20X3
Nettoomsättning (tkr)	10 150	8 250	7 310	6 870
Resultat efter finansiella poster (tkr)	485	164	130	181
Soliditet	11 %	8 %	15 %	18 %

Förändring i eget kapital

	Aktie- kapital	Reserv- fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	5 000	- 70 000	79 000	114 000
<i>Resultatdisposition enligt bolagsstämman:</i>					
Balanseras i ny räkning			79 000	- 79 000	
Årets resultat				274 000	274 000
Belopp vid årets utgång	100 000	5 000	9 000	274 000	388 000

Resultatdisposition

Styrelsen föreslår att till förfogande stående vinstdel (kronor):

balanserat resultat	9 000
årets vinstdel	274 000
	283 000
disponeras så att	
till aktieägare utdeltas	50 000
i ny räkning överföres	233 000
	283 000

5

Fördjupning

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 5599999-9999

3 (9)

Styrelsen anser att förslaget är förenligt med försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § aktiebolagslagen enligt följande redogörelse:

Bolaget har en acceptabel soliditet som har ökat från föregående år. Det finns inga investeringsplaner utöver vad som normalt anskaffas under räkenskapsåret. Utdelningen utgör enbart 9,8 procent av utdelningsbart kapital (inklusive del av OR).

Företagets resultat och ställning i övrigt framgår av efterföljande resultat- och balansräkning med noter. Alla belopp anges i hela kronor.

Fördjupning

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 5599999-9999			4 (9)
	Not 20X6-01-01- 20X6-12-31	20X5-01-01- 20X5-12-31	
RESULTATRÄKNING			
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.			
Nettoomsättning	10 150 000	8 250 000	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	550 000	125 000	
Övriga rörelseintäkter	627 000	95 000	
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	11 327 000	8 470 000	
Rörelsekostnader			
Råvaror och förnödenheter	- 4 580 000	- 3 267 000	
Handelsvaror	- 1 308 000	- 1 081 000	
Övriga externa kostnader	- 999 000	- 730 000	
Personalkostnader	2 - 3 150 000	- 2 653 000	
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	- 340 000	- 210 000	
Övriga rörelsekostnader	- 205 000	- 170 000	
Summa rörelsekostnader	- 10 582 000	- 8 111 000	
Rörelseresultat	745 000	359 000	
Finansiella poster			
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar	3 000	8 000	
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	12 000	7 000	
Räntekostnader och liknande resultatposter	- 275 000	- 190 000	
Summa finansiella poster	- 260 000	- 175 000	
Resultat efter finansiella poster	485 000	184 000	
Bokslutsdispositioner			
Förändring av periodiseringsfonder	- 70 000	- 25 000	
Förändring av överavskrivningar	- 51 000	- 30 000	
Summa bokslutsdispositioner	- 121 000	- 55 000	
Resultat före skatt	364 000	129 000	
Skatter			
Skatt på årets resultat	- 90 000	- 30 000	
Årets resultat	274 000	99 000	

5

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 5599999-9999	5 (9)
---	-------

Not	20X6-12-31	20X5-12-31
-----	------------	------------

BALANSRÄKNING

TILLGÅNGAR

Anläggningstillgångar

Materiella anläggningstillgångar

Byggnader och mark	3	1 620 000	1 450 000
Maskiner och andra tekniska anläggningar	4	860 000	260 000
Inventarier, verktyg och installationer	5	240 000	100 000
Summa materiella anläggningstillgångar		2 720 000	1 810 000

Finansiella anläggningstillgångar

Andra långfristiga värdepappersinnehav	6	-	250 000
Summa finansiella anläggningstillgångar		0	250 000

Summa anläggningstillgångar

2 720 000	2 060 000
------------------	------------------

Omsättningstillgångar

Varulager m.m.

Råvaror och förnödenheter	510 000	350 000
Varor under tillverkning	240 000	150 000
Färdiga varor och handelsvaror	750 000	300 000
Summa varulager	1 500 000	800 000

Kortfristiga fordringar

Kundfordringar	1 393 000	937 000
Övriga fordringar	20 000	15 000
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	30 000	25 000
Summa kortfristiga fordringar	1 443 000	977 000

Kassa och bank

Kassa och bank	110 000	170 000
Summa kassa och bank	110 000	170 000
Summa omsättningstillgångar	3 053 000	1 947 000
SUMMA TILLGÅNGAR	5 773 000	4 007 000

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 5599999-9999		6 (9)	
	Not	20X6-12-31	20X5-12-31
BALANSRÄKNING			
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital			
<i>Bundet eget kapital</i>			
Aktiekapital (1 000 aktier)		100 000	100 000
Reservfond		5 000	5 000
Summa bundet eget kapital		105 000	105 000
<i>Fritt eget kapital</i>			
Balanserat resultat		9 000	- 70 000
Årets resultat		274 000	79 000
Summa fritt eget kapital		283 000	9 000
Summa eget kapital		388 000	114 000
Obeskattade reserver			
Periodiseringsfonder		169 000	99 000
Ackumulerade överavskrivningar		121 000	70 000
Summa obeskattade reserver		290 000	169 000
Avsättningar			
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.		770 000	650 000
Övriga avsättningar		100 000	65 000
Summa avsättningar		870 000	715 000
Långfristiga skulder			
Övriga skulder till kreditinstitut	7	2 193 000	1 513 000
Övriga skulder		100 000	200 000
Summa långfristiga skulder		2 293 000	1 713 000
Kortfristiga skulder			
Leverantörsskulder		855 000	641 000
Skatteskulder		130 000	35 000
Övriga skulder		472 000	315 000
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter		475 000	305 000
Summa kortfristiga skulder		1 932 000	1 296 000
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		5 773 000	4 007 000

5

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 5599999-9999

7 (9)

NOTER

Not 1 Redovisningsprinciper

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag*.

Avskrivningar

Tillämpade avskrivningstider:

Kontorsbyggnader	25 år
Industribyggnader	20 år
Maskiner och andra tekniska anläggningar	8 år
Inventarier, verktyg och installationer	10 år

Inventarier, verktyg och installationer består i huvudsak av bilar. Vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet för dessa har hänsyn tagits till beräknat restvärde.

Not 2 Medelantalet anställda

	20X6	20X5
Medelantalet anställda	10	10

Not 3 Byggnader och mark

	20X6-12-31	20X5-12-31
Ingående anskaffningsvärden	1 850 000	1 850 000
Inköp	270 000	–
Utgående anskaffningsvärden	2 120 000	1850 000
Ingående avskrivningar	– 400 000	– 320 000
Årets avskrivningar	– 100 000	– 80 000
Utgående avskrivningar	– 500 000	– 400 000
Redovisat värde	1 620 000	1 450 000

Fördjupning

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 5599999-9999	8 (9)
---	-------

Not 4 Maskiner och andra tekniska anläggningar

	20X6-12-31	20X5-12-31
Ingående anskaffningsvärden	520 000	190 000
Inköp	-	330 000
Utgående anskaffningsvärden	1 310 000	520 000
Ingående avskrivningar	– 260 000	– 160 000
Årets avskrivningar	– 190 000	– 100 000
Utgående avskrivningar	– 450 000	– 260 000
Redovisat värde	860 000	260 000

Not 5 Inventarier, verktyg och installationer

	20X6-12-31	20X5-12-31
Ingående anskaffningsvärden	200 000	80 000
Inköp	190 000	120 000
Utgående anskaffningsvärden	390 000	200 000
Ingående avskrivningar	– 100 000	– 70 000
Årets avskrivningar	– 50 000	– 30 000
Utgående avskrivningar	– 150 000	– 100 000
Redovisat värde	240 000	10 000

Not 6 Andra långfristiga värdepappersinnehav

	20X6-12-31	20X5-12-31
Ingående anskaffningsvärden	250 000	250 000
Försäljningar/utrangeringar	– 250 000	–
Utgående anskaffningsvärde	0	250 000
Redovisat värde	0	250 000

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 5599999-9999	9 (9)
---	-------

Not 7 Långfristiga skulder

	20X6-12-31	20X5-12-31
Ska betalas senare än 5 år efter balansdagen		
Skulder till kreditinstitut	230 000	100 000
Övriga skulder	50 000	30 000
Totalt	280 000	130 000

Not 8 Ställda säkerheter

Bolaget har ställt säkerhet i form av företagsintekningar uppgående till 2 000 000 kronor och fastighetsintekningar uppgående till 800 000 kronor.

Not 9 Eventualförpliktelser

Summan av bolagets eventualförpliktelser uppgår till 500 000 kronor.

Småstad 20X7-03-29

Ada Andersson Beda Bengtsson

Inge Widare

Verkställande direktör

Min revisionsberättelse har lämnats 20X7-04-01

Nils Granskare

Auktoriserad revisor

Exempel på förkortad resultaträkning enligt K2-regler

Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl.

	Not	20X6	20X5
RESULTATRÄKNING	+		
Nettoomsättning		10 150 000	8 250 000
Bruttoresultat		4 440 000	3 392 000
Personalkostnader	2	– 3 150 000	– 2 653 000
Avskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar		– 360 000	– 230 000
Övriga rörelsekostnader		– 205 000	– 170 000
Rörelseresultat		725 000	339 000
Finansiella poster			
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar		15 000	15 000
Räntekostnader och liknande resultatposter		275 000	190 000
Summa finansiella poster		– 260 000	– 175 000
Resultat efter finansiella poster		465 000	164 000
Bokslutsdispositioner			
Förändring av periodiseringsfond		– 70 000	– 25 000
Förändring av överavskrivningar		– 51 000	– 30 000
Summa bokslutsdispositioner		– 121 000	– 55 000
Resultat före skatt		344 000	109 000
Skatt på årets resultat		– 90 000	– 30 000
Årets resultat		254 000	79 000

Exempel på förkortad balansräkning enligt K2-regler

	Not	20X6-12-31	20X5-12-31
BALANSRÄKNING			
TILLGÅNGAR		+	
Anläggningstillgångar			
Materiella anläggningstillgångar	3, 4, 5	2 720 000	1 810 000
Finansiella anläggningstillgångar	6	–	250 000
Summa anläggningstillgångar		2 720 000	2 060 000
Omsättningstillgångar			
Varulager m.m.		1 500 000	800 000
Kortfristiga fordringar		1 443 000	977 000
Kassa och bank		110 000	170 000
Summa omsättningstillgångar		3 053 000	1 947 000
SUMMA TILLGÅNGAR		5 773 000	4 007 000
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital			
Bundet eget kapital			
Aktiekapital (1 000 aktier)		100 000	100 000
Reservfond		5 000	5 000
Summa bundet eget kapital		105 000	105 000
Fritt eget kapital			
Balanserat resultat		9 000	– 90 000
Årets resultat		274 000	99 000
Summa fritt eget kapital		283 000	9 000
Summa eget kapital		388 000	114 000
Obeskattade reserver		290 000	169 000
Avsättningar		100 000	65 000
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.		770 000	650 000
Långfristiga skulder	7	2 293 000	1 713 000
Kortfristiga skulder		1 932 000	1 296 000
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		5 773 000	4 007 000

Kopplingar mellan BAS-konton och balans- och resultaträkning enligt K2

En grund för BAS-kontoplanens uppbyggnad är den logiska kopplingen till de lagreglerade uppställningsformerna för resultat- och balansräkningarna. Denna koppling har stora pedagogiska fördelar då man enkelt kan få en förståelse för hur kontostrukturen är kopplad till företagets årsbokslut/årsredovisning. Den underlättar dessutom möjligheterna att följa en affärshändelse från registreringen till dess slutliga plats i balans- och resultaträkningarna. I den följande tabellen framgår hur BAS-kontona är kopplade till uppställningsformerna för balans- och resultaträkning enligt K2 för ett aktiebolag och en ekonomisk förening.

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
		BALANSRÄKNING
		TILLGÅNGAR
Fordringar för tecknat men ej inbetalts aktiekapital	1690	Tecknat men ej inbetalts kapital
		Anläggningstillgångar
		Immateriella anläggningstillgångar
Koncessioner	1020	Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
Patent	1030	
Licenser	1040	
Varumärken	1050	
Hyresrätter, tomträdder och liknande	1060	Hyresrätter och liknande rättigheter
Goodwill	1070	Goodwill
Pågående projekt och förskott för immateriella anläggningstillgångar	1080	Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar
		Materiella anläggningstillgångar
Byggnader	1110	Byggnader och mark
Mark	1130	
Tomter och obebyggda markområden	1140	
Markanläggningar	1150	
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1210	Maskiner och andra tekniska anläggningar

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Inventarier och verktyg	1220	Inventarier, verktyg och installationer
Installationer	1230	
Bilar och andra transport medel	1240	
Datorer	1250	
Förbättringsutgifter på annans fastighet	1120	Förbättringsutgifter på annans fastighet
Övriga materiella anläggningstillgångar	1290	Övriga materiella anläggningstillgångar
Pågående nyanläggningar och förskott för byggnader och mark	1180	Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar
Pågående nyanläggningar och förskott för maskiner och inventarier	1280	
		Finansiella anläggningstillgångar
Andelar i koncernföretag	1310	Andelar i koncernföretag
Långfristiga fordringar hos koncernföretag	1320	Fordringar hos koncernföretag
Andelar i intresseföretag	1331	Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
Ackumulerade nedskrivningar av andelar i intresseföretag	1332	
Andelar i gemensamt styrda företag	1333	
Ackumulerade nedskrivningar av andelar i gemensamt styrda företag	1334	
Långfristiga fordringar hos intresseföretag	1341	Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag	1342	
Långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	1343	
Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	1344	
Andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1336	Ägarintressen i övriga företag
Ackumulerade nedskrivningar av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1337	
Långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1346	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1347	
Andelar och värdepapper i andra företag	1350	Andra långfristiga värdepappersinnehav

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Lån till delägare eller närliggande enligt ABL, långfristig del	1360	Lån till delägare eller närliggande
Andra långfristiga fordringar	1380	Andra långfristiga fordringar
		Omsättningstillgångar
		Varulager m.m.
Lager av råvaror	1410	Råvaror och förnödenheter
Lager av tillsatsmaterial och fornödenheter	1420	
Lager av halvfabrikat	1430	Varor under tillverkning
Produkter i arbete	1440	
Lager av färdiga varor	1450	Färdiga varor och handelsvaror
Lager av handelsvaror	1460	
Övriga lagertillgångar		
Övriga lagertillgångar	1490	Övriga lagertillgångar
Pågående arbeten	1470	Pågående arbete för annans räkning
Förskott för varor och tjänster	1480	Förskott till leverantörer
		Kortfristiga fordringar
Kundfordringar	1510	Kundfordringar
Växelfordringar	1520	
Kontraktsfordringar	1530	
Konsignationsfordringar	1550	
Fordringar för kontokort och kuponger	1580	
Kundfordringar hos koncernföretag	1560	Fordringar hos koncernföretag
Kortfristiga fordringar hos koncernföretag	1660	
Kundfordringar hos intresseföretag	1571	Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
Kundfordringar hos gemensamt styrda företag	1572	
Kortfristiga fordringar hos intresseföretag	1671	
Kortfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	1672	
Kundfordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1573	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
Kortfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1673	

5

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Kortfristiga fordringar hos anställda	1610	Övriga fordringar
Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)	1630	
Skattefordringar	1640	
Momsfordran	1650	
Andra kortfristiga fordringar	1680	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	1620	Upparbetad men ej fakturerad intäkt
Förutbetalda hyreskostnader	1710	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
Förutbetalda leasingavgifter, kortfristig del	1720	
Förutbetalda försäkringspremier	1730	
Förutbetalda ränteekostnader	1740	
Upplupna hyresintäkter	1750	
Upplupna ränteintäkter	1760	
Tillgångar av kostnadsnatur	1770	
Upplupna avtalsintäkter	1780	
Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	1790	
		Kortfristiga placeringar
Andelar i koncernföretag	1860	Andelar i koncernföretag
Andelar i börsnoterade företag	1810	Övriga kortfristiga placeringar
Obligationer	1820	
Konvertibla skuldebrev	1830	
Andra kortfristiga placeringar	1880	
Nedskrivning av kortfristiga placeringar	1890	
		Kassa och bank
Kassa	1910	Kassa och bank
Bank 1	1920	
Bank 2	1930	
Bank 3	1940	
Bankcertifikat	1950	
Koncernkonto i moderföretag	1960	
Särskilda bankkonton	1970	
Valutakonton	1980	

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Redovisningsmedel	1990	Redovisningsmedel
		EGET KAPITAL OCH SKULDER
		Eget kapital
(Aktiebolag)		Bundet eget kapital
Aktiekapital	2081	Aktiekapital
Ej registrerat aktiekapital	2082	Ej registrerat aktiekapital
Uppskrivningsfond	2085	Uppskrivningsfond
Reservfond	2086	Reservfond
		Fritt eget kapital
Överkursfond	2097	Överkursfond
Balanserad vinst eller förlust	2091	Balanserat resultat
Erhållna aktieägartillskott	2093	
Egna aktier	2094	
Fusionsresultat	2095	
Vinst eller förlust från föregående år	2098	
Årets resultat	2099	Årets resultat
(Ekonomiska föreningar)		Bundet eget kapital
Medlemsinsatser	2083	Medlemsinsatser
Insatsemission	2087	
Förlagsinsatser	2084	Förlagsinsatser
Uppskrivningsfond	2085	Uppskrivningsfond
Fond yttré underhåll	2088	Fond yttré underhåll
Reservfond	2086	Reservfond
		Fritt eget kapital
Balanserad vinst eller förlust	2091	Balanserat resultat
Fusionsresultat	2095	
Vinst eller förlust från föregående år	2098	
Årets resultat	2099	Årets resultat
		Obeskattade reserver
Periodiseringsfonder	2110	Periodiseringsfonder
Periodiseringsfonder	2120	
Periodiseringsfonder	2130	
Ackumulerade över avskrivningar	2150	Ackumulerade överavskrivningar
Ersättningsfond	2160	Övriga obeskattade reserver
Övriga obeskattade reserver	2190	

5

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
		Avsättningar
Avsättningar för pensioner enligt tryggandelagen	2210	Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	2230	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
Avsättningar för garantier	2220	Övriga avsättningar
Övriga avsättningar för skatter	2250	
Övriga avsättningar	2290	
		Långfristiga skulder
Obligations- och förlagslån	2310	Obligationslån
Konvertibla lån och liknande	2320	
Checkräkningskredit	2330	Checkräkningskredit
Byggnadskreditiv	2340	Övriga skulder till kreditinstitut
Andra långfristiga skulder till kreditinstitut	2350	
Långfristiga skulder till koncernföretag	2360	
Långfristiga skulder till intresseföretag	2371	Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag
Långfristiga skulder till gemensamt styrda företag	2372	
Långfristiga skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2373	
Övriga långfristiga skulder	2390	Övriga skulder
		Kortfristiga skulder
Checkräkningskredit, kortfristig	2480	Checkräkningskredit
Andra kortfristiga läneskulder till kreditinstitut	2410	Övriga skulder till kreditinstitut
Förskott från kunder	2420	Förskott från kunder
Pågående arbeten	2430	Pågående arbete för annans räkning
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	2450	Fakturerad men ej upparbetad intäkt
Leverantörsskulder	2440	Leverantörsskulder
Växelskulder	2492	Växelskulder
Leverantörsskulder till koncernföretag	2460	Skulder till koncernföretag
Kortfristiga skulder till koncernföretag	2860	

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Leverantörsskulder till intresseföretag	2471	Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag
Leverantörsskulder till gemensamt styrda företag	2472	
Kortfristiga skulder till intresseföretag	2871	
Kortfristiga skulder till gemensamt styrda företag	2872	
Leverantörsskulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2473	Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
Kortfristiga skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2873	
Skatteskulder	2510	Skatteskulder
Pågående arbeten	2430	Övriga skulder
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	2450	
Avräkning spelarrangörer	2491	
Andra övriga kortfristiga skulder	2499	
Utgående moms, 25 %	2610	
Utgående moms, 12 %	2620	
Utgående moms, 6 %	2630	
Ingående moms	2640	
Redovisningskonto för moms	2650	
Särskilda punktskatter	2660	
Personalskatt	2710	Övriga skulder (fortsättning)
Lagstadgade sociala avgifter och särskild löneskatt	2730	
Avtalade sociala avgifter	2740	
Utmätning i lön, m.m.	2750	
Semestermedel	2760	
Övriga löneavdrag	2790	
Avräkning för factoring och belånade kontraktsfordringar	2810	
Kortfristiga skulder till anställda	2820	
Avräkning för annans räkning	2830	
Kortfristiga låneskulder	2840	
Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)	2850	
Skuld erhållna bidrag	2880	
Övriga kortfristiga skulder	2890	

5

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Upplupna löner	2910	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
Upplupna semesterlöner	2920	
Upplupna pensionskostnader	2930	
Upplupna lagstadgade sociala och andra avgifter	2940	
Upplupna avtalade sociala avgifter	2950	
Upplupna räntekostnader	2960	
Förutbetalda intäkter	2970	
Upplupna avtalskostnader	2980	
Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2990	
RESULTATRÄKNING		
		Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.
Huvudintäkter – fria konton	30xx	Nettoomsättning
Huvudintäkter – fria konton	31xx	
Huvudintäkter – fria konton	32xx	
Huvudintäkter – fria konton	33xx	
Huvudintäkter – fria konton	34xx	
Fakturerade kostnader	35xx	
Rörelsens sidointäkter	36xx	
Intäktskorrigeringar	37xx	
Förändring av lager (gruppkonto)	4900	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbeten för annans räkning
Förändring av lager av egentillverkade halvfabrikat	4932	
Förändring av produkter i arbete	4940	
Förändring av lager av färdiga varor	4950	
Förändring av pågående arbeten, nedlagda kostnader	4970	
Förändring av lager och pågående arbeten (ofördelat)	4990	
Aktiverat arbete för egen räkning	38xx	Aktiverat arbete för egen räkning
Övriga rörelseintäkter	39xx	Övriga rörelseintäkter

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
		Rörelsekostnader
Inköp av varor och material fria	40xx	Råvaror och förnödenheter
Inköp av varor och material fria	41xx	
Inköp av varor och material fria	42xx	[Kontona 40xx47xx kopplas i handelsföretag till raden Handelsvaror i resultaträkningen.]
Inköp av varor och material fria	43xx	
Inköp av varor och material fria	44xx	
Inköp av varor och material fria	45xx	
Legoarbeten, under entreprenader	46xx	
Reduktion av inköpspriser	47xx	
Fri kontogrupp	48xx	
Förändring av lager av råvaror	4910	
Förändring av lager av tillsatsmaterial och förnödenheter	4920	
Förändring av lager av köpta halvfabrikat	4931	
Inköp av varor och material – fria	40xx	Handelsvaror
Inköp av varor och material – fria	41xx	
Inköp av varor och material – fria	42xx	[Kontona 40xx47xx kopplas i tillverkande företag till raden Råvaror och förnödenheter i resultaträkningen.]
Inköp av varor och material – fria	43xx	
Inköp av varor och material – fria	44xx	
Inköp av varor och material – fria	45xx	
Legoarbeten, underentreprenader	46xx	
Reduktion av inköpspriser	47xx	
Fri kontogrupp	48xx	
Förändring av lager av handelsvaror	4960	
Förändring av lager av värdepapper	4980	

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Lokalkostnader	50xx	Övriga externa kostnader
Fastighetskostnader	51xx	
Hyra av anläggningstillgångar	52xx	
Energikostnader	53xx	
Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial	54xx	
Reparation och underhåll	55xx	
Kostnader för transportmedel	56xx	
Frakter och transporter	57xx	
Resekostnader	58xx	
Reklam och PR	59xx	
Övriga försäljningskostnader	60xx	
Kontorsmateriel och trycksaker	61xx	
Tele och post	62xx	
Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader	63xx	
Förvaltningskostnader	64xx	
Övriga externa tjänster	65xx	
Fri kontogrupp	66xx	
Fri kontogrupp	67xx	
Inhyrd personal	68xx	
Övriga externa kostnader	69xx	
Löner till kollektivanställda	70xx	Personalkostnader
Fri kontogrupp	71xx	
Löner till tjänstemän och företagsledare	72xx	
Kostnadsersättningar och förmåner	73xx	
Pensionskostnader	74xx	
Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal	75xx	
Övriga personalkostnader	76xx	

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Nedskrivning av immateriella anläggningstillgångar	7710	Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
Nedskrivning av byggnader och mark	7720	
Nedskrivning av maskiner och inventarier	7730	
Återföring av nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar	7760	
Återföring av nedskrivningar av byggnader och mark	7770	
Återföring av nedskrivningar av maskiner och inventarier	7780	
Avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar	7810	
Avskrivningar på byggnader och markanläggningar	7820	
Avskrivningar på maskiner och inventarier	7830	
Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet	7840	
Nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar	7740	Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
Återföring av nedskrivning av vissa omsättningstillgångar	7790	
Örealisering positiv/negativ värdeförändring på säkringsinstrument (Ej K2)	7940	
Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekarakter	7960	
Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar	7970	
Övriga rörelsekostnader	7990	
		Finansiella poster
Utdelning på andelar i koncernföretag	8010	Resultat från andelar i koncernföretag
Resultat vid försäljning av andelar i koncernföretag	8020	
Resultatandelar från handelsbolag (dotterföretag)	8030	

5

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Utdelningar på andelar i intresseföretag	8111	Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
Utdelningar på andelar i gemensamt styrda företag	8112	
Resultat vid försäljning av andelar i intresseföretag	8121	
Resultat vid försäljning av andelar i gemensamt styrda företag	8122	
Resultatandelar från handelsbolag (intresseföretag)	8131	
Resultatandelar från handelsbolag (gemensamt styrda företag)	8132	
Utdelning på andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	8113	Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintesse i
Resultat vid försäljning av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	8123	
Resultatandelar från handelsbolag (övriga företag som det finns ett ägarintresse i)	8133	
Utdelning på andelar i andra företag	8210	Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar
Resultat vid försäljning av värdepapper i och långfristiga fordringar hos andra företag	8220	
Valutakursdifferenser på långfristiga fordringar	8230	
Resultatandelar från handelsbolag (andra företag)	8240	
Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos och värdepapper i andra företag	8250	
Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos koncernföretag	8260	
Ränteintäkter från omsättningstillgångar	8310	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter
Valutakursdifferenser på kortfristiga fordringar och placeringar	8330	
Utdelningar på kortfristiga placeringar	8340	
Resultat vid försäljning av kortfristiga placeringar	8350	
Övriga ränteintäkter från koncernföretag	8360	
Övriga finansiella intäkter	8390	

Fördjupning

Kontonamn	Kontonr	Rad i ÅR – K2-regler
Nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag	8070	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag	8080	
Nedskrivningar av andelar från och långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	8170	
Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintesse i	8180	
Nedskrivningar av innehav av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag	8270	
Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag	8280	
Nedskrivningar av kortfristiga placeringar	8370	
Återföringar av nedskrivningar av kortfristiga placeringar	8380	
Räntekostnader (gruppkonto)	8400	Räntekostnader och liknande resultatposter
Räntekostnader för långfristiga skulder	8410	
Räntekostnader för kortfristiga skulder	8420	
Valutakursdifferenser på skulder	8430	
Erhållna räntebidrag	8440	
Räntekostnader till koncernföretag	8460	
Övriga skuldrelaterade poster	8490	
		Bokslutsdispositioner
Mottagna koncernbidrag	8820	Erhållna koncernbidrag
Lämnade koncernbidrag	8830	Lämnade koncernbidrag
Förändring av periodiseringsfonder	8810	Förändring av periodiseringsfonder
Lämnade gottgörelser	8840	Lämnad gottgörelse (K2-EF)
Förändring av överavskrivningar	8850	Förändring av överavskrivningar
Förändring av ersättningsfond	8860	Övriga bokslutsdispositioner
Förändring av obeskattade intäkter	8880	
Övriga bokslutsdispositioner	8890	
		Skatter
Skatt som belastar årets resultat	8910	Skatt på årets resultat
Skatt på grund av ändrad beskattning	8920	
Restituerad skatt	8930	
Övriga skatter	8980	Övriga skatter
Resultat	8990	Årets resultat

5

Fastighetsöverlåtelsen – ett redovisnings- och skatterättsligt problemområde

Redovisning av en fastighetsöverlåtelse är i många fall enkel men lika ofta komplicerad. Detta på grund av att överlåtelsen innehåller många olika delar vilka inte alltid bedöms på samma sätt redovisningsmässigt och skattemässigt.

Först redogörs kort för den civilrättsliga äganderättsövergången vilken har avgörande betydelse för såväl redovisning som beskattning. Därefter redogörs separat för säljarens respektive köparens redovisning och beskattning.

Civilrättslig bedömning

När köpare och säljare undertecknat ett köpekontrakt som uppfyller JB:s formkrav övergår äganderätten omedelbart på säljaren. Således är det inte möjligt att med bindande verkan avtala om framtid förvärv av en fastighet med undantag av giltiga svävarvillkor (se nedan).

Köpekontraktet har även bindande verkan mot tredje man, framför allt inom sakrätten. Går säljaren i konkurs ingår inte fastigheten i konkursen utan endast fordran på köpeskillingen.

Det finns inget som hindrar att parterna låter äganderättsövergången vara svävande en tid, normalt max två år, genom att villkora köpet på olika sätt. Civilrättsligt innebär svävarvillkoren att parterna i köpekontraktet håller öppet huruvida överlåtelsen ska bli bestående eller inte. Äganderättsövergången blir inte definitiv, den övergår så att säga successivt.

Svävarvillkoren innebär att förvärvet kan gå tillbaka. När villkoren är uppfyllda är köpet definitivt. Effekten av svävarvillkor är således att inte alla rättigheter m.m. knutna till fastigheten går över direkt till köparen. Villkoren, exempelvis att tillträde och betalning ska ske vid en viss framtid tidpunkt, kombineras normalt med ytterligare en handling, köpebrev. Då måste villkoren upprepas i denna handling för att fortsatt vara gällande mellan parterna.

Även om äganderätten övergår från säljare till köpare vid kontrakts-tillfället är inte detta detsamma som att alla rättigheter och skyldigheter förknippade med fastighetsägandet övergår omedelbart på köparen. Som utgångspunkt gäller, om inget annat avtalas mellan parterna, att avkastningen från fastigheten och faran för att fastigheten skadas eller på annat sätt försämras fram till köparens tillträde tillkommer säljaren. Först därefter övergår detta på köparen. Förenklat kan sägas att med tillträde avses när köparen fysiskt kan disponera fastigheten, exempelvis genom att flytta in sina maskiner i byggnaden.

Avyttring av fastighet

Bokföringsmässig bedömning

K3-reglerna

Ett realisationsresultat ska enligt K3 redovisas samtidigt som tillgången ska tas bort från balansräkningen. Tidpunkten fastställs enligt reglerna om intäkter (K3 p.17.21 jämförd med K3 p. 2.18).

Först måste avgöras om väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet övergått till köparen. En i detta sammanhang viktig aspekt är frågan om vilken av parterna som har rätt till avkastningen, vem som måste bära det ekonomiska ansvaret vid förstörelse av egendomen m.m. Enligt JB är det, om inget annat avtalas, säljaren som står faran för att fastigheten skadas eller på annat sätt försämras fram till det att köparen faktiskt tillträdt fastigheten. På motsvarande sätt är det säljaren som har rätt till intäkter som belöper på tiden före tillträdet. Vidare ska säljaren ansvara för avgifter och andra utgifter som utgår för fastigheten och som belöper på tiden före tillträdesdagen. Tillträdet kan i detta sammanhang jämställas med leverans av lös egendom. Klart övervägande skäl talar således för att övergången av väsentliga risker och fördelar är knutet till köparens tillträde.

Vidare ska bedömas om det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla säljaren. Oftast finns i köpeavtalet en klausul om att äganderätten övergår och att betalning ska ske först vid tillträdet. Även detta talar för att realisationsresultatet ska redovisas först vid tillträde och betalning.

Sammantaget innebär detta att realisationsresultatet ska redovisas först när köparen tillträder fastigheten. Det är svårt att motivera enligt K3 att redovisa realisationsresultatet redan vid kontraktstillfället. Detta torde aktualiseras endast om köpekontrakten saknar ett villkor om äganderättens övergång var till betalningstidpunkten knyts.

Som framgår nedan inträder skattskyldigheten redan när köpekontrakten undertecknas. Den skatteskuld som då uppstår påverkar och redovisas i årets skatt.

Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens redovisade värde (K3 p. 17.22).

5

K2-reglerna

Inom ramen för K2-reglerna har frågan reglerats särskilt på ett relativt tydligt sätt. Viktigt att ha med sig är att i det allmänna rådet anges två olika principer för att bestämma när realisationsresultatet ska tas upp. Utgångspunkten är att realisationsresultatet vid försäljning av fastigheter som är anläggningstillgångar ska beräknas när

- 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 (K2 p. 6.6).

Här föreligger i princip ingen skillnad mot K3-reglerna utan realisationsresultatet ska normalt redovisas först när köparen tillträder fastigheten.

Till skillnad mot K3 finns en alternativregel som innebär att oberoende av de faktiska förhållandena och hur köpekontraktet är utformat anses väsentliga risker och förmåner övergå på dagen för köpekontrakt. Detta är en skatteanpassad förenklingsregel. Till detta kommer villkoret om att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget. I de allra flesta fall finns ingen eller mycket liten osäkerhet när det gäller betalningens fullföljande. Osäkerheten kan dock variera beroende på konjunktur och förhållandena i det enskilda fallet. Detta måste alltid beaktas.

Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens redovisade värde (K2 p. 6.32 och p. 7.13).

Allmänna regler

Det kan konstateras att enligt allmänna regler ska realisationsresultatet normalt redovisas på motsvarande sätt som enligt K3.

Sammanfattning

Det kan konstateras att reglerna om när realisationsresultatet ska redovisas är i många avseenden oklara och medför olika bedömningar, framför allt för de företag som tillämpar K3. Tidpunkten för redovisning av realisationsresultatet kan förenklat sammanfattas enligt följande.

K3	K2	Allmänna regler
Vid tillträdet.	Huvudregel: Vid tillträdet. Förenklingsregel: När bindande köpekontrakt föreligger.	Vid tillträdet.

Säljarens avskrivning

K3-reglerna

Avskrivningen av en byggnad ska upphöra när den tas bort från balansräkningen, dvs. samtidigt som realisationsresultatet redovisas (K3 p. 17.19).

K2-reglerna

För företag som tillämpar K2-reglerna knyts avskrivningsperioden till brukandet/nyttjandet av tillgången. I princip motsvarar detta K3-reglerna. Det finns emellertid en förenklingsregel som innebär att avskriv-

Fördjupning

ning inte behöver göras det är tillgången avyttras (K2 p. 10.23). I de fall företaget redovisar realisationsresultatet när köparen får tillträde till fastigheten föreligger en samstämmighet mellan avskrivningsreglerna och redovisningen av realisationsresultatet. Däremot kan uppstå en misstämning i de fall avyttringen redovisas redan vid kontraktstillfället.

Allmänna regler

Det kan konstateras att vid tillämpning av allmänna regler ska realisationsresultatet normalt redovisas på motsvarande sätt som enligt K3.

Avskrivningsfrågan kan sammanfattas enligt följande för de olika kategorierna.

K3	K2	Allmänna regler
Säljaren gör avskrivning tills fastigheten tas bort från balansräkningen.	Säljaren gör avskrivning fram till köparen tillträdt fastigheten. Förenklingsregel: Avskrivning behöver inte göras det är fastigheten avyttras.	Säljaren gör avskrivning tills fastigheten tas bort från balansräkningen.

Skattemässig bedömning

Avyttring

En fastighet anses avyttrad när bindande avtal ingås om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlätelse. Kapitalvinsten ska beräknas och tas upp vid denna tidpunkt oberoende av när köparen tillträder fastigheten.

Säljarens avskrivning

Enligt fast skatterättslig praxis är den avgörande faktorn för vem som har rätt till kostnadsavdrag häftiga till fastigheten om det finns en klausul om äganderättens övergång, dvs. om säljaren enligt köpekontraktet förbehållit sig äganderätten fram till tillträdesdagen. Detta tydliggörs av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1993 ref. 16 där domstolen uttalar följande.

"När det gäller beskattningen av inkomst av annan fastighet är praxis den att köparen av en fastighet anses som ägare till fastigheten från den dag då bindande avtal om köpet träffats, utom i de fall i avtalet intagits en bestämmelse om att äganderätten ska övergå till köparen vid en senare tidpunkt. I sistnämnda fall anses köparen som ägare från den avtalade tidpunkten för äganderättens övergång (se också bl.a. RÅ 1950 ref. 5 I och II, RÅ 1958 Fi 1569 och RÅ 1965 Fi 239)."

Den skatterättsliga praxis som hittills tillämpats innebär att säljaren har rätt att göra värdemenskingsavdrag fram till den tidpunkt då köparen får tillträde till fastigheten.

5

Skatteverket har i ett ställningstagande den 27 november 2009, dnr 131 805753-09/111, uttalat att värdeminskningsavdrag på en näringsfastighet ska inte erhållas för tid efter avyttringen, dvs. normalt när köpekontraktet undertecknas. Samtidigt har skatteverket i ett annat ställningstagande den 1 september 2016, dnr 131 282552-16/111, uttalat att en köpare ska inte erhålla värdeminskningsavdrag på en näringsfastighet för tiden mellan köpekontraktets undertecknande och den tidpunkt då äganderätten ska övergå till köparen enligt överlätelseavtalet, enligt en s.k. äganderättsklausul. Detta innebär att varken säljare eller köpare har rätt till värdeminskningsavdrag under tiden mellan köpekontraktets undertecknande och äganderättens övergång. Detta synsätt avviker från äldre rättspraxis. Rättsläget får därför betecknas som osäkert.

Särskilt om handpenning

Bokföringsmässig bedömning

En inte ovanlig situation är att köparen betalar en viss handpenning vid undertecknandet av köpekontraktet. Enligt K3 ska säljaren redovisa realisationsresultatet först när köparen tillträtt fastigheten. Handpenning som betalas när köpekontraktet undertecknas redovisas som ett förskott, dvs. som en kortfristig skuld.

I det fall företaget på grund av övergången av risker och fördelar redovisar realisationsresultatet redan när köpekontraktet undertecknas ska handpenningen ses som en delbetalning och fordringsbeloppet ska minskas med handpenningen.

Handpenningen kan ses som en slags säkerhet för de fall köpet hävs på grund av omständigheter som köparen ska lastas för. Inträffar detta har säljaren som grund rätt till skadestånd.

Skadeståndet kan avse ersättning för extrakostnader som säljaren åsamkas, exempelvis dubbelt mäklararvode, eller för prisskillnad när fastigheten måste säljas till annan till ett lägre pris. Ett skadestånd ska normalt redovisas som en övrig rörelseintäkt (konto 3999 Övriga rörelseintäkter) senast när parterna kommit överens om beloppets storlek m.m. eller beloppet fastställts av domstol (se vidare de allmänna principerna om skuld och kostnad i 2 kap. K3).

I princip motsvarande gäller för företag som tillämpar K2 (p. 6.26) och allmänna regler.

Den redovisningsmässiga hanteringen av handpenning kan sammanfattas enligt följande beroende på om köpet fullbordas eller inte.

	K3	K2	Allmänna regler
Köpet fullbordas	Förskott	Förskott om realisationsvinst redovisas enligt HR. Annars minskas fordringsbeloppet	Förskott

Fördjupning

Köpet fullbordas ej	När de allmänna intäktskriterierna är uppfyllda	När överenskommelseträffats	När de allmänna intäktskriterierna är uppfyllda
---------------------	---	-----------------------------	---

Skattemässig bedömning

Inkomstskatterättsligt räknas ifrågavarande slag av skadestånd för säljaren som s.k. övrig intäkt av egendom. Erhållet belopp ska då inte ses som en del av kapitalvinsten, se. prop. 1989/90:110 s. 698 och RÅ 1958 ref. 33. Det innebär att i den del skadeståndet är skattepliktig ska beloppet tas upp som intäkt det beskattningsår som det hänpör sig till enligt god redovisningssed.

Skadestånd m.m. är skattepliktig till den del det är fråga om ersättning avseende tillgångar i näringsverksamheten eller det på något annat sätt avser en inkomst eller en utgift i näringsverksamheten. Är mottagaren ett aktiebolag, ekonomisk förening eller annan juridisk person torde skadeståndet, oberoende av om det är ersättning för extrakostnader som säljaren åsamkas eller för prisskillnad när fastigheten måste säljas till annan till ett lägre pris, vara skattepliktig. Skadeståndet är ersättning för antingen en avdragsgill kostnad eller utebliven skattepliktig kapitalvinst.

Särskilt om fastighetsskatt

Den som är ägare till fastigheten vid ingången av året betalar fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften för hela året. Det innebär att även om fastigheten överläts den 2 januari ska hela skatten eller avgiften betalas för hela kalenderåret av den som avyttrat fastigheten.

Vem som är ansvarig att betala fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften torde följa reglerna om den löpande beskattningen. I de fall det finns en äganderättsklausul i ett köpekontrakt ingånget före årsskiftet blir säljaren skyldig att betala fastighetsskatten om äganderätten övergår först efter nästa års ingång.

I de fall säljaren får ersättning för den del av skatten som hänpör sig till tiden efter äganderättsövergången ska, enligt Skatteverket, ersättningen tas upp som en löpande inkomst av säljaren.

Beskattningstidpunkten följer god redovisningssed. Detta innebär som grund att motsvarande tidpunkt som fastighetsavyttringen.

Förvärv av fastighet Bokföringsmässig bedömning

K3-reglerna

En fastighet som förvärvas ska redovisas som tillgång endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde kan mätas på ett tillförlitligt sätt (K3 p. 2.18).

5

Tidpunkten torde normalt sammanfalla med den då väsentliga risker och förmåner övergått på köparen, dvs. tillträdet. Mot bakgrund av den civilrättsliga regleringen och köpekontraktets bindande verkan kan hävdas att äganderätten anses övergå omedelbart när bindande köpekontrakt föreligger eftersom den framtida ekonomiska nytan kommer köparen till del redan vid kontraktstillfället. Här finns en osäkerhet framför allt utifrån försiktighetsprincipen. Detta torde innebära att en fastighet normalt redovisas som tillgång först när köparen får tillträde till den.

Avskrivning ska ske från och med att tillgången tas i bruk (K3 p. 17.18).

K2-reglerna

När det gäller frågan om vilka tillgångar som enligt K2-reglerna ska redovisas, knyts detta till övergången av väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången. För fastigheter övergår dessa normalt vid tillträdet (K2 p. 9.3). I denna del finns en överensstämmelse med tidpunkten då säljaren inte längre ska redovisa fastigheten såvida säljaren inte använder sig av förenklingsregeln och redovisar realisationsresultatet redan vid köpekontraktets undertecknande (se ovan).

Utgångspunkten är att avskrivning ska ske från och med att tillgången tas i bruk. För att få överensstämmelse med beskattningen får avskrivning av byggnad som förvärvats 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 (K2 p. 10.23). Noterbart är att i det fall företaget tillämpar den särnämnda förenklingsregeln, som är frivillig att tillämpa, kan uppstå en skillnad mot det skattemässiga värdeminskningsavdraget.

Allmänna regler

Det kan konstateras att reglerna om när fastigheten ska redovisas och avskrivning påbörjas normalt motsvarar K3.

Sammanfattning

Det kan konstateras att det föreligger endast mindre skillnader i hur fastigheter ska hanteras vid förvärvet beroende på vilken normgivning som företaget tillämpar.

K3	K2	Allmänna regler
Fastigheten ska redovisas som tillgång vid tillträdet och avskrivning påbörjas när den tas i bruk.	Fastigheten ska redovisas som tillgång vid tillträdet. Huvudregel är att avskrivning påbörjas när den tas i bruk. Dock finns en förenklingsregel för första året.	Fastigheten ska redovisas som tillgång vid tillträdet och avskrivning påbörjas när den tas i bruk.

Skatterättslig bedömning

Avgörande för den löpande beskattningen är vem av parterna som är ägare av fastigheten. Finns en klausul om äganderättens övergång, dvs. om säljaren enligt kontraktet förbehållit sig äganderätten fram till tillträdesdagen, styr detta den löpande beskattningen. I detta fall, vilket gäller nästan undantagslöst, får köparen börja göra värdegränsningsavdrag från tillträdet (19 kap. 5 § IL), jfr även Skatteverkets ställningstagande den 1 september 2016, dnr 131 282552-16/111, vari verket uttalar att en köpare inte ska erhålla värdegränsningsavdrag på en näringsfastighet för tid mellan köpekontraktets undertecknande och den tidpunkt då äganderätten ska övergå till köparen enligt överlätelseavtalet, enligt en s.k. äganderättsklausul.

Särskilt om handpenning

Tvingas en köpare betala ett skadestånd när denne inte kan fullfölja ett fastighetsköp, i praktiken får denne inte tillbaka hela eller delar av handpenningen, anses detta som ett utgivet skadestånd. Sådan utgift ska som grund dras av som kostnad samtidigt som mottagaren redovisar ersättningen (K3 och de allmänna principerna om skuld och kostnad i 2 kap. respektive K2 p. 7.8). Om förutsättningar föreligger ska köparen, innan överenskommelsen, göra en avsättning för det beräknade skadeståndet (K3 kap. 21 respektive K2 p. 16.2).

Inkomstskatterättsligt medges avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte i RÅ 1982 1:10 att ifrågavarande typ av skadestånd var en avdragsgill omkostnad. Domstolen ansåg inte att det fanns någon intäkt att knyta kostnaden till. Detta är ett krav enligt den grundläggande regleringen i 16 kap. 1 § IL för att avdrag ska medges. Den skattskyldige måste därför göra en justering i inkomstdeklarationen.

Särskilt om intekningskostnad

Bokföringsmässig bedömning

I samband med upptagande av lån måste företaget ofta ställa säkerhet. Vanligen är detta i form av företags- eller fastighetsintekning. Intekningen kan vara förenad med avgift och stämpelskatt. Annan form av säkerhet är borgensåtagande. Andra kostnader i samband med upptagande av lån kan vara uppläggningskostnader. Utgifter i samband med upptagande av en kredit redovisas normalt som kostnad.

Kreditkostnader av detta slag torde om lånekostnaden är direkt hänförlig till den förvärvade fastigheten i K3 få läggas till anskaffningsutgiften (K3 kommentaren till p. 17.6–7).

5

Utgifter för pantbrev anses inte vara lånekostnader. Enligt K3 kan utgifter för pantbrev inkluderas i definitionen av tillgång. Oftast är så fallet och utgiften ska då aktiveras som en del i fastigheten.

I K2 får utgift för pantbrev tillföras fastigheten. Alternativt får utgiften kostnadsföras (K2 p. 10.10 och 10.14).

Skattemässig bedömning

Frågan om rätt till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet (och tidigare rörelse, jordbruk och annan fastighet) för kostnad för fastighetsintekning har prövats i ett flertal fall. I samtliga avgöranden har avdrag medgivits omedelbart. Detta gäller även om intekningskostnaden avser pantbrev som tas ut av köparen i samband med fastighetsförvärvet, RÅ 1984 1:19.

Någon särskild skatterättslig regel som reglerar tidpunkten finns inte. Ett villkor för att direktavdrag ska medges skattemässigt, som dock inte prövats, torde därför vara att utgiften dras av omedelbart som kostnad i bokföringen.

Ingår pantbrevet i fastighetsköpet, dvs. tidigare ägare har inteknat fastigheten, kan inte viss del av köpeskillingen för fastigheten hänföras till omedelbart avdragsgill intekningskostnad. Hela utgiften läggs till anskaffningsutgiften för fastigheten.

Särskilt om fastighetsskatt

Som framgår ovan ska den som är ägare till fastigheten vid ingången av året betala fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften för hela året. Ofta betalar köparen ersättning till säljaren för den del av skatten eller avgiften som härför sig till tiden efter äganderättsövergången. Enligt Skatteverket utgör den utgivna ersättningen till säljaren en avdragsgill kostnad för köparen. Avdragstidpunkten följer god redovisningssed. Som grund drar köparen av utgiften när fastigheten tillträds. Det torde, i vart fall för de som tillämpar K3-reglerna, inte finnas något hinder att i bokföringen lägga till denna utgift till anskaffningsvärdet på motsvarande sätt som intekningskostnaderna, se ovan.



Avskrivningar och värdeminsknings- avdrag för maskiner och inventarier

Avskrivningar – planmässiga

Enligt 4 kap. 4 § första stycket ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden för maskiner och inventarier får bestämmas till fem år. (K2 p. 10.20)

Avskrivning ska påbörjas det år tillgången tas i bruk. (K2 p. 10.23 första stycket) Se Exempel 1 nedan.

Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. (K2 p. 10.23 andra stycket) Se Exempel 2 nedan.

Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivas av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor, dvs. utan beaktande av eventuell restvärde. (K2 p. 10.25 första stycket)

Avskrivning får även göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivas av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet. (K2 p. 10.25 andra stycket)

Avskrivning med beaktande av restvärde får dock inte ske om nyttjandeperioden bestämts till fem år. (K2 p. 10.25 tredje stycket)

Enligt K3 påbörjas avskrivning när tillgången tas i bruk och avskrivning görs över den beräknade nyttjandeperioden, eventuellt restvärde ska beaktas. (K3 p. 17.12, 17.14–17.16 och 17.18)

Skattemässiga avskrivningar – värdeminskningsavdrag

Värdeminskningsavdrag är ett skatterättsligt begrepp och är det avdrag som medges vid inkomstbeskattningen för en utgift som ska dras av över flera år. Inom redovisningen används begreppet avskrivning.

Värdeminskningsavdrag får göras enligt räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning. För räkenskapsenlig avskrivning finns det två metoder – huvudregeln (30-regeln) och kompletteringsregeln (20-regeln).

Huvudregeln (30-regeln) utgår från ett s.k. avskrivningsunderlag. Det skattemässigt lägsta tillåtna värdet utgör 70 procent av detta underlag.

I kompletteringsregeln (20-regeln) beräknas det längsta skattemässigt tillåtna värdet genom att årets anskaffning tas upp till 80 procent av anskaffningsvärdet, föregående års anskaffningar tas upp till 60 procent, året före detta till 40 procent osv.

5

Tekniken för beräkning av räkenskapsenlig avskrivningar beskrivs närmare i slutet av detta avsnitt, se sidan 398.

Överavskrivningar

Vid årsbokslutet beräknas de skattemässigt tillåtna avskrivningarna för respektive tillgångspost. Om dessa avskrivningsbelopp överstiger de planmässiga avskrivningarna krediteras överavskrivningar under rubriken obeskattade reserver. Motbokning sker i resultaträkningen under rubriken bokslutsdispositioner. Om de skattemässigt godtagbara avskrivningsbeloppen understiger de avskrivningar som gjorts enligt plan, debiteras överavskrivningar med skillnadsbeloppet.

Exempel

Förutsättningar

År 20X0 (räkenskapsår = kalenderår)

Alfa AB anskaffar en maskin för 100 000 kr den 1 juli 20X0 som börjar användas samma dag. Beräknad nyttjandeperiod är 15 år, dvs. 6,67 procent per år. Maskinen förlits linjärt och har inget restvärde.

Räkenskapsenligt (skattemässigt) lägsta värde enligt 30-regeln uppgår till $100\ 000 \times 70\% = 70\ 000$ och enligt 20 regeln till $100\ 000 \times 80\% = 80\ 000$.

Lägsta tillåtna skattemässiga värde år 20X0 uppgår således till 70 000.

År 20X1 (räkenskapsår = kalenderår)

Företaget gör en ny investering på 120 000 den 1 juli 20X1, maskinen tas i bruk samma dag.

Räkenskapsenligt lägsta värde beräknas enligt följande:

Huvudregeln (30-regeln)

Ingående balans 20X1	70 000
Årets anskaffningar	120 000
Avskrivningsunderlag	190 000
70 % av ovan	133 000

Kompletteringsregeln (20-regeln)

Anskaffningsvärden

20X1	120 000	80 %	96 000
20X0	100 000	60 %	60 000
Summa			156 000

Lägsta tillåtna skattemässigt värde år 20X1 uppgår således till 133 000.

Fördjupning

1. Avskrivning påbörjas när tillgången tas i bruk

År 20X0

Maskinen börjar användas den 1 juli. Avskrivningen påbörjas det år som tillgången tas i bruk. Avskrivning enligt plan påbörjas i detta exempel när tillgången tas i bruk och uppgår därmed till:

$$100\ 000 \times 6,67 \% \times (6/12 \text{ månader}) = 3\ 335$$

$$\text{UB redovisat värde uppgår därmed till } (100\ 000 - 3\ 335) = 96\ 665$$

Maximala överavskrivningar (enligt 30-regeln) uppgår till:

$$96\ 665 - 70\ 000 = 26\ 665$$

(Denna behandling överensstämmer med K3:s bestämmelser.)

År 20X1

Maskinen börjar användas den 1 juli. Avskrivningen påbörjas det år som tillgången tas i bruk. Avskrivning enligt plan påbörjas i detta exempel när tillgångarna tas i bruk och uppgår därmed till:

$$120\ 000 \times 6,67 \% \times 6/12 = 4\ 002$$

Sammantaget för år 20X1 och år 20X2 blir avskrivningarna enligt följande:

År	Anskaffnings-värde	Avskrivning 20X0	Avskrivning 20X1	Totala avskrivningar
20X0	100 000	3 335	6 667	10 002
20X1	120 000	-	4 002	4 002
Totalt	220 000	3 335	10 669	14 004

Redovisade värde och överavskrivningar uppgår till:

Inköpssår	Ansk. värde	Avskr. enligt plan	Redovisat värde
2010	100 000	10 002	89 998
2011	120 000	4 002	115 998
Totalt redovisat värde	220 000	14 004	205 996
Skattemässigt värde			- 133 000
UB överavskrivning			72 996
IB överavskrivning			- 26 665
Årets överavskrivning			46 331

(Denna behandling överensstämmer med K3:s bestämmelser.)

2. Avskrivning med samma belopp varje år

År 20X0

Maskinen börjar användas den 1 juli. Avskrivningen påbörjas det år som tillgången tas i bruk. I detta exempel väljer man att skriva

5

av maskinen med samma belopp som anskaffningsåret som kommande år, trots att maskinen varit i bruk endast en del av året.

$$100\ 000 \times 6,67 \% = 6\ 667$$

$$\text{Redovisat värde } 100\ 000 - 6\ 667 = 93\ 333$$

Maximala överavskrivningar uppgår till:

$$93\ 333 - 70\ 000 = 23\ 333$$

År 20X1

Även år 20X1 skriver man av med samma belopp som följande år. Det innebär att avskrivning får göras med 6 667 respektive 8 004 trots att maskinerna endast varit i Alfas ägo och använts enbart under halva inköpsåren.

Avskrivningen för inköpet år 20X1 beräkans på följande sätt:

$$120\ 000 \times 6,67 \% = 8\ 004$$

Sammantaget för år 20X1 och år 20X2 blir avskrivningarna enligt följande:

År	Anskaffningsvärde	Årets avskrivning	Totala avskrivningar
20X0	100 000	6 667	13 334
20X1	120 000	8 004	8 004
		14 671	21 338

Redovisade värde och överavskrivningar uppgår till:

Inköpssår	Ansk. värde	Avskr. enligt plan	Redovisat värde
20X0	100 000	13 334	86 666
20X1	120 000	8 004	111 996
Totalt redovisat värde	220 000	21 338	198 662
Skattemässigt värde			- 133 000
Ack. överavskrivning			65 662
IB överavskrivning			- 23 333
Årets överavskrivning			42 329

3. Avskrivning under fem år

År 20X0

Alla maskiner och inventarier får, oavsett faktiskt nyttjandeperiod, skrivas av på fem år. I det här fallet innebär det 20 000 per år.

$$\text{Redovisat värde } 100\ 000 - 20\ 000 = 80\ 000$$

Maximala överavskrivningar uppgår till:

$$80\ 000 - 70\ 000 = 10\ 000$$

Fördjupning

År 20X1

Även maskinen som inköps under 20X1 skrivs av under fem år dvs. 24 000 per år.

År	Anskaffningsvärde	Årets avskrivning	Totala avskrivningar
20X0	100 000	20 000	40 000
20X1	120 000	24 000	24 000
		44 000	64 000

Redovisade värde och överavskrivningar uppgår till:

Inköpssår	Ansk. värde	Avskr. enligt plan	Redovisat värde
2010	100 000	40 000	60 000
2011	120 000	24 000	96 000
Totalt redovisat värde			156 000
Skattemässigt värde			- 133 000
Ack. överavskrivning			23 000
IB överavskrivning			- 10 000
Årets överavskrivning			13 000

Sammanfattning 20X0

Fördelningen mellan ackumulerade avskrivning enligt plan och överavskrivningar kan åskådliggöras enligt följande:

Val	Enligt plan	Över plan	Totalt
1. Avskrivningen påbörjas när tillgången tas i bruk	10 669	46 331	57 000
2. Avskrivning med samma belopp varje år	14 671	42 329	57 000
3. Avskrivning under 5 år	44 000	13 000	57 000

Sammanfattning 20X1

Fördelningen mellan ackumulerade avskrivning enligt plan och överavskrivningar kan åskådliggöras enligt följande:

Val	Enligt plan	Över plan	Totalt
1. Avskrivningen påbörjas när tillgången tas i bruk	3 335	26 665	30 000
2. Avskrivning med samma belopp varje år	6 667	23 333	30 000
3. Avskrivning under 5 år	20 000	10 000	30 000

5

Upplösning av överavskrivningar

På grund av den formella kopplingen mellan redovisnings och be-skattning måste överensstämmelse finnas mellan inventariers skattemässiga värde och dess redovisade värden minus ackumulerade överavskrivningar. Detta innebär att det när det skattemässiga värdet är helt avskrivet och avskrivning fortsatt ska göras i bokföringen så måste ackumulerade överavskrivningar lösas upp i samma takt som avskrivningar enligt plan bokförs. För inventarier som anskaffas för 100 000 tkr, med en förväntad nyttjandeperiod om 15 år och inget restvärde kan man i följande tabell se att från och med år 6 så måste de ackumulerade överavskrivningar lösas upp. Skattemässiga avskrivningar har under år ett till och med fem skett enligt den räkenskapsenliga kompletteringsregeln (20-regeln).

År	Inventarier				Ackumulerade överavskrivningar			Skattemässigt värde	
	Årets avskriv- ning enligt plan			IB	Årets över- avskriv- ning (20- regeln)				
	An- skaff- ning	UB	IB		UB	IB	UB		
1	0	100 000	-6 667	93 333	0	-13 333	-13 333	80 000	
2	93 333		-6 667	86 667	-13 333	-13 334	-26 667	60 000	
3	86 667		-6 667	80 000	-26 667	-13 333	-40 000	40 000	
4	80 000		-6 667	73 333	-40 000	-13 333	-53 333	20 000	
5	73 333		-6 667	66 667	-53 333	-13 334	-66 667	0	
6	66 667		-6 667	60 000	-66 667	6 667	-60 000	0	
7	60 000		-6 667	53 333	-60 000	6 667	-53 334	0	
8	53 333		-6 667	46 667	-53 334	6 667	-46 667	0	
9	46 667		-6 667	40 000	-46 667	6 667	-40 000	0	
10	40 000		-6 667	33 333	-40 000	6 667	-33 334	0	
11	33 333		-6 667	26 667	-33 334	6 667	-26 667	0	
12	26 667		-6 667	20 000	-26 667	6 667	-20 000	0	
13	20 000		-6 667	13 333	-20 000	6 667	-13 334	0	
14	13 333		-6 667	6 667	-13 334	6 667	-6 667	0	
15	6 667		-6 667	-0	-6 667	6 667	-0	0	

Fördjupning

Upplösningen av ackumulerade överavskrivningar är 6 bokförs på följande vis:

1221 Inventarier	7870 Avskrivningar inventarier
IB 100 000	(1) 6 667
1229 Ack. Avskrivningar	8853 Förläggning av överavskrivningar, inventarier
IB 33 333 (1) 6 667	(2) 6667
2153 Ackumulerade överavskrivningar inventarier	
(2) 6667	IB 66 667

(1) Årets avskrivningar enligt plan ($100\ 000 / 15 = 6\ 667$).

(2) Upplösning av ackumulerade överavskrivningar. Redovisat värde minus ackumulerade överavskrivningar blir härigenom samma som det skattemässiga värdet, dvs. noll. Den formella kopplingen mellan redovisning och beskattnings upprätthålls härmed.

Restvärde

Förutsättningar 20X0

Precis som ovan anskaffar Alfa AB en maskin för 100 000 kr den 1 juli 20X0 som börjar användas samma dag. Beräknad nyttjande-period är 15 år, dvs. 6,67 procent per år. Maskinen förs slits linjärt men här finns ett restvärde på 20 000 kr eftersom det finns en möjlighet att lämna in maskinen som inbyte när en ny maskin ska anskaffas. Alfa beräknar att utnyttja denna möjlighet. Vad uppår avskrivningarna till enligt K2 (hänsyn tas inte till räkenskapsenligt avskrivningar här, för dessa se ovan)?

Avskrivningen påbörjas när tillgången tas i bruk

Eftersom det är frivilligt att ta hänsyn till restvärdet vid avskrivning (se K2 p. 10.25) finns här två lösningar:

Med hänsyn till restvärdet: $((100\ 000 - 20\ 000) \times 6,67\% \times 6/12\ månader = 2\ 667$

Utan hänsyn till restvärdet: $100\ 000 \times 6,67\% \times (6/12\ månader) = 3\ 335$

5

Avskrivning med samma belopp varje år

Eftersom det är frivilligt att ta hänsyn till restvärdet vid avskrivning (se p. 10.22) finns här två lösningar:

Med hänsyn till restvärdet: $(100\ 000 - 20\ 000) \times 6,67\% = 5\ 336$

Utan hänsyn till restvärdet: $100\ 000 \times 6,67\% = 6\ 667$

K2 femårsregeln

Vid tillämpning av femårsregeln är det enligt K2 p. 10.25 tredje stycket inte tillåtet att beakta ett restvärdet vid beräkning av avskrivningens belopp.

K3

Observera att enligt K3 p. 17.12 är det tillgångens avskrivningsbara belopp som ska skrivas av över nyttjandeperioden. I p. 17.14 definieras det avskrivningsbara beloppet som anskaffningsvärde minskat med beräknat restvärdet. Enligt K3 måste man således alltid ta hänsyn till ett eventuellt restvärdet.

Sammanfattning restvärdet

Avskrivningen för 20X0 kan således variera enligt följande:

Val	Hänsyn restvärdet	Ej hänsyn restvärdet
1. Avskrivningen påbörjas när tillgången tas i bruk	2 667	3 335
2. Avskrivning med samma belopp varje år	5 336	6 667
3. Avskrivning under 5 år	Restvärdet ej tillåtet	20 000

Räkenskapsenlig avskrivning

Huvudregeln (30-regeln)

Enligt huvudregeln beräknas inventariernas lägsta skattemässiga värde till 70 procent av ett avskrivningsunderlag, beräknat enligt följande.

1) Inventariernas skattemässiga värde vid föregående beskattningsårs utgång +

Tillkommer

2) Under beskattningsåret anskaffade inventarier som vid årets slut fortfarande tillhör verksamheten +

Fördjupning

Avgår

3) Ersättning för inventarier som avyttrats under beskattningsåret, såvida dessa har anskaffats före beskattningsårets ingång, och erhållen försäkrings- ersättning	=
4) Lanspråktagen ersättningsfond	=
Avskrivningsunderlag	=
Lägsta tillåtna utgående inventarievärdé enligt huvudregeln, 70 procent av avskrivningsunderlaget	=

Om beskattningsåret inte är 12 månader ska procentsatsen justeras. Är t.ex. beskattningsåret 18 månader är lägsta värde 55 % ($100 - [30 \times 18/12]$) av avskrivningsunderlaget. När under året en tillgång förvärvats påverkar däremot inte vilken procentsats som ska användas.

Kompletteringsregeln (20-regeln)

Inventariernas lägsta skattemässiga värde enligt kompletteringsregeln beräknas enligt följande.

80 % av årets anskaffningsutgifter	+
60 % av föregående års anskaffningsutgifter	+
40 % av anskaffningsutgifterna andra året före verksamhetsåret	+
20 % av anskaffningsutgifterna tredje året före verksamhetsåret	+
Lägsta utgående skattemässiga värde	=

Har företaget under denna period haft ett beskattningsår som inte är 12 månader ska procentsatserna justeras. När under året en tillgång förvärvats påverkar däremot inte vilken procentsats som ska användas.

Exempel på justering av procentsatser vid brutet räkenskapsår

Ett företag har haft följande aktuella räkenskapsår

- 1 juli–31 december 20X3 (6 månader)
- 1 juli 20X2–30 juni 20X3 (12 månader)
- 1 januari 20X1–30 juni 20X2 (18 månader)
- 1 januari 20X0–31 december 20X0 (12 månader)

5

Vid beskattningen beräknas lägsta skattemässiga värde enligt kompletteringsregeln enligt följande

90 % ($100 - [20 \times 6/12]$) av årets anskaffningsutgifter	+.....
70 % ($90 - 20$) av föregående års anskaffningsutgifter	+.....
40 % ($70 - [20 \times 18/12]$) av anskaffningsvärdet andra året före verksamhetsåret	+.....
20 % ($40 - 20$) av anskaffningsvärdet tredje året före verksamhetsåret	+.....

Om en tillgång är förvärvad för t.ex. 100 tkr är lägsta värde beroende på vilket år den förvärvats. Har den förvärvats under beskattningsåret är lägsta värde 90 tkr (avskrivning 10 tkr). Var den förvärvad föregående beskattningsår är lägsta värde 70 tkr (avskriven 10 + 20 tkr) och var den förvärvad andra året före verksamhetsåret är lägsta värde 40 tkr (avskriven 10 + 20 + 30 tkr).

Effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning

Inledning

Efter att en tillgång anskaffats kan olika slags utgifter tillkomma. Det är ibland fråga om utgifter för reparation och underhåll, medan det i andra fall är fråga om utgifter som förbättrar tillgången. Denna gränsdragning är för det första inte sällan svår att göra och den ska dessutom göras på olika sätt beroende på vilken normgivning som tillämpas. En viktig fråga i detta sammanhang är också om och vilka skattemässiga effekter som kan uppstå.

Årsredovisningslagen (ÅRL) skiljer inte på vilken typ av materiell anläggningstillgång det är fråga om utan beräkning av anskaffningsvärdet görs som utgångspunkt på samma sätt oberoende av om det är fråga om maskiner eller byggnader. Däremot kan det bli väsentlig skillnad om företaget tillämpar K2- eller K3-reglerna. De förstnämnda bygger på enhetsmetoden medan de andra bygger på komponentmetoden.

Redovisning

ÅRL

Materiella anläggningstillgångar ska enligt 4 kap. 3 § ÅRL tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång ska räknas in sådana utgifter som är direkt hänförliga till produktion av tillgången. Härutöver får räknas in en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. Även 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.

Slutligen får, enligt samma paragraf, utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång räknas in i anskaffningsvärdet. Vad som utgör en värdehöjande förbättring måste därför bedömas utifrån ett principiellt resonemang baserat på respektive företags förutsättningar.

Den värdehöjande förbättringen ska skiljas från reparation och underhåll som är åtgärder som återställer tillgången till tidigare skick. För att det ska bli fråga om en värdehöjande förbättring måste därför värdet på tillgången vara högre efter att åtgärden vidtagits än före. Det framgår inte tydligt av ÅRL vilken tidpunkt som det ska jämföras med. Vid beskattningen är det tydligt att man bortser från ägarförändringar när det ska avgöras om det är en förbättring (se vidare nedan). Det framgår heller inte av lagtexten om det är tillgångens verkliga värde eller dess ekonomiska värde som avses. Det sistnämnda värdet torde bygga på tillgångens nytta för och kassaflöde i det enskilda företaget. God redovisningssed (läs K2 respektive K3) får en avgörande betydelse vid bedömningen av om det är en värdehöjande förbättring eller inte.

5

Det är inte tillräckligt att det blir en värdehöjning på tillgången utan åtgärden ska även förbättra tillgången. Normalt sammanfaller dessa båda men det är inte alltid nödvändigt. En tillgång förbättras om dess beräknade livslängd förlängs eller kapaciteten ökar. Även minskade framtida driftskostnader kan anses som förbättring.

En åtgärd kan också vara delvis förbättrande. Ett klassiskt exempel är att fönster av enklare beskaffenhet byts mot nya moderna energifönster. Detta är både en återställning av fönstren i dess ursprungliga skick och en förbättring i och med att fönstren bidrar till en lägre energiförbrukning, dvs. ett minskat kassaflöde ut från företaget.

K3

Indelning i komponenter

Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig ska tillgången delas upp på dessa. Tillgångens anskaffningsvärde ska redan vid förvärvet fördelas på de olika komponenterna (p. 17.4 och 17.11). Bestämmelsen i K3 innebär således att det finns två kriterier som ska vara uppfyllda för att komponentindelning av en tillgång ska göras. Dels ska tillgången bestå av betydande komponenter, dels ska skillnaden i förbrukningen av dessa vara väsentlig.

Om en tillgång har delats upp på olika komponenter ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. Delas inte tillgången upp i komponenter ska den inledningsvis behandlas som en sammanhållen enhet och skrivas av över dess nyttjandeperiod. Det kan inträffa att tillkommande utgifter avseende en tillgång som inledningsvis inte delats upp i komponenter ändå ska tas upp som tillgång. På det sättet kan tillgången bli komponentindelad efter hand. Byts en komponent på en tillgång som tidigare inte varit komponentindelad ska företaget beräkna hur stor del av det tidigare bokförda värdet som ska utrangeras.

Reglerna om komponentavskrivning gäller samtliga slag av materiella anläggningstillgångar. Tillgångar som i princip alltid innehåller betydande komponenter som förbrukas väsentligt olika är fastigheter. I en fastighet med tillhörande byggnad är mark en sådan komponent som ska särskiljas. Byggnaden delas i sin tur upp i en byggnadsdel och en (byggnads-) inventariedel. Den stora skillnaden mot K2 är att själva byggnaden ska delas upp i ett flertal betydande komponenter såsom stomme, stamar, fasad, tak och liknande. Dessa komponenter har, i vart fall när det gäller hyreshus, vanligtvis väsentligt olika förbrukningstid och byts ofta ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

Enklare byggnader torde däremot inte behöva delas upp i komponenter eftersom de olika delarna har ungefär samma förbrukningstid. Exempel här är en lagerfastighet där portarna som dockar lastbilar redan brutits ut och klassificeras som maskin. Stålstomme, plåttak och plåtfasad bedöms ofta ha samma förbrukningstid och ses därför som en enhet.

Fördjupning

Som nämntes är det inte enbart fastigheter som är föremål för indelning i komponenter utan även maskiner och inventarier. En större skogsmaskin, ett vindkraftverk, en processmaskin innehåller ofta stora betydande delar som byts ut en eller flera gånger under tillgångens livstid. Sådana bör redovisas som särskilda komponenter.

Indelningen i komponenter får en avgörande betydelse när tillkommande utgifter ska redovisas.

Tillkommande utgifter

Har en tillgång delats upp i komponenter ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens redovisade värde eftersom den gamla komponenten i teorin då redan är avskrivnen. Är den gamla komponenten inte fullt avskrivnen ska kvarvarande bokfört värde bokas bort från balansräkningen. Utgifter för tillkommande nya komponenter ska också bokas upp i balansräkningen och ges egna avskrivningsplaner

Har en tillgång inte delats upp i komponenter ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens redovisade värde om kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkt 2.18 är uppfyllda. Antag att en maskin består av fyra komponenter, men ingen uppdelning gjordes eftersom företaget bedömde att alla delar hade samma nyttjandeperiod. Går en komponent sönder tidigare än uppskattat ska den nya delen aktiveras om den gör att maskinen fungerar igen. I ett sådant fall får företaget beräkna hur stor del av den ursprungliga investeringen som borde utrangeras.

Utgifter för löpande underhåll och reparationer av komponenter kostnadsförs när de uppkommer. I det fall företaget har valt att behandla ett tak som en separat komponent blir utbyte av skadade takpannor en reparation medan om hela taket byts ut är det fråga om komponentbyte.

Det kan också vara på det sättet att en komponent delvis måste bytas ut. Antag att alla fönster lagts som en komponent, men efter ett antal år beslutas att endast fönster i söderläge ska bytas ut. Då sker ett partiellt byte av komponenten och företaget får beräkna hur stor del av den ursprungliga komponentens redovisade värde som ska utrangeras.

K2

Många företag som väljer K2 inser inte att enhetssynen i förhållande till komponentansatsen kan få långtgående konsekvenser för resultaträkningen.

5

Indelning i enheter

K2 bygger på enhetsansatsen vilket innebär att värdering och avskrivning görs för hela tillgången. Som grund gäller detta oavsett vad det är för typ av tillgång. Delar av en enhet utgör tillsammans

403

en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Exempelvis är en lastbil, en grävmaskin eller ett vindkraftverk en anläggningstillgång. K2 går ytterligare ett steg och anger att även delar som ett naturligt inbördes samband och förvärvas för att användas som en enhet utgör en anläggningstillgång. Som exempel kan nämnas konferensmöblemanget med bord och stolar.

Det kan konstateras att när det gäller maskiner och andra materiella anläggningstillgångar av lös egendoms karaktär är enhetsprincipen utpräglad.

En fastighet ska däremot delas upp i mark, markanläggning, markinventarier, byggnad, och byggnadsinventarier. Byggnaden ska däremot inte delas upp ytterligare utan byggnaden som sådan utgör en sammanhållen avskrivningsenhet. Detta överensstämmer med den skattemässiga klassificeringen.

Tillkommande utgifter avseende de olika fastighetsdelarna utgör separata avskrivningsenheter, se vidare nedan när sådana utgifter ska redovisas som tillgång eller kostnad. Beträffande byggnader och markanläggningar bygger detta på ett skatterättsligt synsätt. En intressant skillnad gäller maskiner och liknande tillgångar. Är maskinen fast egendom (byggnadstillbehör) ska tillkommande utgifter, vilka ska redovisas som tillgång, redovisas som en separat avskrivningsenhet. Här föreligger således en omotiverad skillnad mot maskiner som är lös egendom som naturligtvis kan påverka både nyttjandeperiod och årets avskrivning.

Tillkommande utgifter

Som framgår ovan är enhetsprincipen dominerande i K2 men för fastigheter finns inslag av komponentansatsen. Dessa skillnader speglar sig även i hur tillkommande utgifter ska redovisas.

Fastighet

Utgifter för tillbyggnad tas alltid upp som tillgång. Med tillbyggnad avses i princip att byggnadens yta ökar, exempelvis när det byggs till ytterligare en våning eller att den befintliga byggnaden förlängs. Dessa utgifter ger normalt en ny tillgångsdel och leder per definition till en värdehöjning av tillgången.

Vad gäller ombyggnationer ska dessa som utgångspunkt alltid aktiveras. År det däremot något som faller inom det så kallade skattemässiga utvidgade reparationsbegreppet och bolaget yrkar avdrag vid beskattningen ska det kostnadsföras även i redovisningen. Som framgår av kommentaren till K2 är det sådana ändringsarbeten på byggnad som kan anses normala i verksamheten som avses, exempelvis utgifter för flyttning av innerväggar för att omdisponera utrymmena i ett kontor och upptagande av hål för nya fönster.

En svårighet ligger i att bedöma om åtgärden är en ombyggnation eller reparation och underhåll. Gränsdragningen är viktig eftersom

Fördjupning

de senare alltid ska kostnadsföras. I kommentaren diskuterar BFN den skatterättsliga definitionen av reparation och underhåll, dvs. sådana åtgärder som återställer byggnaden till det skick den befann sig i då den var ny-, till- eller ombyggnad. Åtgärderna ska normalt dels vara nödvändiga för att återställa eller behålla byggnaden i ursprungligt skick, dels avse byggnadsdelar som behöver bytas ut eller underhållas en eller flera gånger under en byggnads nyttjandeperiod. Innebär en åtgärd att byggnadens skick förbättrades på grund av att det material som byggnaden ursprungligen hade inte längre finns, får det ändå ses som en reparation.

Vissa åtgärder kan omfatta utgifter för både ombyggnad och reparation. Så är fallet t.ex. om fönster byts ut till en mer energisparande modell. Det som ska aktiveras är den del av utgiften som avser förbättringen. Den kostnad företaget hade haft om det bytt till samma fönstermodell som tidigare ska således inte aktiveras utan behandlas som reparation.

BFN:s avsikt är att skapa överensstämmelse mellan beskatningen och redovisningen.

Lös egendom

Tillkommande utgifter som härförs till andra tillgångar än byggnader och mark ska läggas till det redovisade värdet, om tillgångens funktion eller prestanda tydligt för bättre i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades. Detta gäller således även tillkommande utgifter på byggnadsinventarier. Som framgår ovan ska de dock redovisas på olika sätt; är det lös egendom läggs den tillkommande utgiften till det redovisade värdet och i det andra fallet utgör det en separat avskrivningsenhet.

Av kommentaren till bestämmelsen anges följande som exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens funktion eller prestanda.

- Modifivering 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.

Inkomstskattelagen

Det skattemässiga anskaffningsvärdet

Enligt 18 kap. 7 § IL är, i det fall ett inventarium förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet. Motsvarande gäller enligt 19 kap. 9 § IL för byggnader. Efter att en tillgång anskaffats tillkommer olika slags utgifter. Skatterättsligt delas tillkommande utgifter på byggnader in i till- och ombyggnad. Ett annat slag av tillkommande utgifter är utgifter för reparation och underhåll.

5

Innan bedömningen av om det är fråga om förbättring eller reparation och underhåll – vilket görs utifrån en renodlad skatterättslig bedömning – måste avgöras vilka utgifter som överhuvudtaget är möjliga att lägga till anskaffningsutgiften. Frågan om utgifter som skapar själva åtgärden, exempelvis materialinköp, hanteras utifrån en skatterättslig bedömning. I praktiken blir bedömningen densamma som i redovisningen.

Den skattemässiga kostnadsföringen av kringutgifter, dvs. sådana utgifter som är direkt hänförbara till anskaffningen av tillgången, kommer att styras av hur de hanteras i redovisningen. Som exempel kan nämnas konsultkostnader och finansieringskostnader. Redovisas sådana utgifter, enligt god redovisningssed, som kostnad ska omedelbart avdrag medges även skattemässigt. I denna del saknar det således betydelse om det skattemässigt är fråga om en förbättring eller reparation och underhåll.

När utgifterna för åtgärden är identifierade och de delar som kostnadsförs direkt i redovisningen sorterats bort ska nästa led i den skattemässiga bedömningen göras. I denna del ska det avgöras om utgifterna ska dras av direkt eller ses som förbättring.

Byggnader

I anskaffningsvärdet för en byggnad ska räknas in utgifter för till- och ombyggnad (19 kap. 13 § IL). Däremot får utgifter för reparation och underhåll av en byggnad dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning. Motsvarande gäller utgifter för ombyggnation som dras av omedelbart enligt det utvidgade reparationsavdraget (19 kap. 2 § IL).

När det gäller den skattemässiga gränsdragningen mellan förbättring respektive reparation och underhåll görs detta utifrån en byggnadsteknisk bedömning av fastighetens fysiska skick. Det är reparation och underhåll om byggnaden återställs i det skick den hade när den byggdes eller senast var föremål för förbättring. Byts exempelvis samtliga fönster ut mot nya av samma kvalitet är det skattemässigt ingen förbättring. Byggnaden har återställts i ursprungligt skick. Detta oberoende av om fastighetens värde höjs. Ägarbyte saknar också betydelse för bedömningen.

Det finns ett undantag för arbeten som utförs på själva byggnadstommen. Sådana räknas normalt som en förbättring. Skälet är att stommen anses ha en varaktighet som sammanfaller med byggnadens.

Samtidigt är utgifter för upptagande av hål för nya fönster och dörrar, ändrad rumsindelning i en kontorslokal typiska ombyggnadsåtgärder. Sådana utgifter ska som grund räknas in i byggnadens anskaffningsvärde. Utgiften för sådana åtgärder kan emellertid ofta dras av omedelbart inom ramen för det utvidgade reparationsavdraget.

Inventarier

Skattemässigt får utgifter för reparation och underhåll av inventarier dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL). Detta är en s.k. fär-regel vilket, bl.a. mot bakgrund av RÅ 2000 ref. 26, talar för att omedelbart avdrag skattemässigt förutsätter att utgiften redovisas som kostnad. Samtidigt kan konstateras att systematiken i IL innebär att bestämmelserna om avdrag för anskaffning av inventarier utgör särskilda regler som innebär en avvikelse från huvudregeln i 14 kap. 2 §. Detta talar för att utgifter som skattemässigt är reparation och underhåll alltid kan dras av omedelbart. Rättsläget måste dock betecknas som osäkert i denna del.

Viktigt i detta sammanhang är att det fall företaget väljer att redovisa utgiften för reparation och underhåll som tillgång samtidigt som utgifterna skattemässigt dras av omedelbart är det inte längre möjligt att tillämpa bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning. Detta är särskilt viktigt för de företag som tillämpar K3.

Någon egentlig skatterättslig praxis finns inte om gränsdragningen mellan omedelbart avdragsgill reparations- och underhållskostnad och förbättring. Ledning torde kunna hämtas från de principer som gäller ifråga om byggnader, dvs. förbättras det tekniska skicket är det en förbättring medan om maskinen återställs i det skick den hade vid förvärvet eller senaste förbättringen det är fråga om reparation eller underhåll.

En maskin kan innehålla olika delar. Byts en del ut räknas detta skattemässigt som reparation och underhåll såvida inte det tekniska skicket förbättras. Om den huvudsakliga delen av en maskin eller den del som ger maskinen dess huvudsakliga värde byts ut, torde utgiften behandlas som utbyte av hela maskinen. I sådana fall ska utgifterna läggas till inventariernas avskrivningsunderlag.

Företag som tillämpar K3 ska vid utbyte av en komponent redovisa utgiften som tillgång. Skattemässigt bedöms normalt en maskin som en enhet och då blir utbyte av en komponent skattemässigt reparation och underhåll.

För att företaget i detta fall inte ska mista rätten till räkenskapsenlig avskrivning är det inte möjligt att dra av utgiften som kostnad utan den måste läggas till det skattemässiga värdet. Det är inte heller möjligt att redovisa det direktavdrag som görs skattemässigt som en överavskrivning. Detta innebär att möjligheten att skattemässigt omedelbart dra av utgifter för reparation och underhåll begränsas i praktiken när tillgångar vilka skattemässigt räknas som inventarier delas upp i komponenter i redovisningen.

Däremot är för företag som tillämpar K2-reglerna gränsdragningen i redovisningen mellan förbättring och reparation och underhåll i princip identisk med den skattemässiga gränsdragningen. I det fall de skattemässiga reglerna om reparation och underhåll inte är särskilda skatterättsliga regler kommer företag som tillämpar K2 att tvingas att göra omedelbart avdrag för utgifter för reparation och underhåll.

5

Exempel på hur de olika metoderna fungerar

Grundförutsättningar exempel 1

BAS-företaget anskaffar en tillgång den 1 januari 20x1 för 100 000 kr och börjar använda tillgången omedelbart. Tillgången består av 5 lika stora olika komponenter, dvs. 5 komponenter med en anskaffningsutgift på vardera 20 000 kr. Komponenternas avskrivningstid är 100, 50, 30, 10 och 5 år.

Avskrivning 20x1–20x5

Bedömning enligt K3

År 20x1 görs följande beräkning av avskrivningar per komponent:

Komponent	Ansk. värde	Avsk. tid	Avskrivning
1	20 000	100 år	200
2	20 000	50 år	400
3	20 000	30 år	667
4	20 000	10 år	2 000
5	20 000	5 år	4 000
Total avskrivning			7 267

Total avskrivning beräknat per komponent (K3) uppgår till 7,3 procent av anskaffningsvärdet, dvs. en beräkning av avskrivningen med hänsyn tagit till att tillgången består av komponenter ger en enhetsavskrivning på 7,3 procent.

Bedömning enligt K2

Om beräkningen görs utifrån enheten (K2) görs normalt inte samma detaljerade beräkning som enligt ovan. Företaget gör här en bedömning att huvudkomponenten som styr avskrivningen är den som har en avskrivningstid på 50 år. Tillgången skrivs således av över 50 år vilket ger en årlig avskrivning på 2 000.

Ett företag som tillämpar K2 har alltid möjlighet att via olika förenklingsregler ha samma avskrivning i redovisningen som i inkomstdeklarationen.

Utbyte år 20x6

Som framgår ovan har tillgången en komponent som har en nyttjandeperiod på fem år. Det innebär att i januari 20x6 ska denna komponent bytas ut. Utbytet kostar 25 000 kr.

Bedömning enligt K2

I redovisat värde för tillgången finns fortfarande 95 procent av den här delen av tillgången kvar eftersom hela tillgången skrivas av över 50 år. Utbytet av den här delen är ingen värdehöjande förbättring men är nödvändigt för att tillgången ska fortsätta fungera och därmed generera kassaflöde till företaget. Hela beloppet måste så ses som ett underhåll och därmed kostnadsföras omedelbart. Företaget får även skattemässigt omedelbart dra av hela beloppet.

Företaget har därmed följande kostnader för tillgången under år 20x1–20x6:

Post/år	20x1	20x2	20x3	20x4	20x5	20x6
Avskrivning	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
Underhåll	0	0	0	0	0	25 000
Totalt	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	27 000

Total kostnad för perioden uppgår till 37 000 kr.

Bedömning enligt K3

Eftersom företaget vid anskaffningstidpunkten delat upp tillgången i komponenter och sedan skrivit av med en procentsats som innebär att respektive nyttjandeperiod på respektive komponent beaktats är hela komponent nr 5 avskrivnen när det är dags att byta ut den. Om utbytet uppfyller den allmänna tillgångsdefinitionen, vilket den troligtvis gör eftersom den är en förutsättning för att tillgången ska kunna fortsätta fungera, är hela beloppet balansgilt. Det nya anskaffningsvärdet skrivas av över komponentens nyttjandeperiod vilket även denna gång är fem år. Det ger följande beräkning av total avskrivning för år 20x6 och framåt:

Komponent	Ansk. värde	Avsk. tid	Avskrivning
1	20 000	100 år	200
2	20 000	50 år	400
3	20 000	30 år	667
4	20 000	10 år	2 000
5	25 000	5 år	5 000
Total avskrivning			8 267

Företaget har därmed följande kostnader för tillgången under år 20x1–20x6:

Post/år	20x1	20x2	20x3	20x4	20x5	20x6
Avskrivning	7 267	7 267	7 267	7 267	7 267	8 267
Underhåll	0	0	0	0	0	0
Totalt	7 267	7 267	7 267	7 267	7 267	8 267

Total kostnad för perioden uppgår till 44 602 kr.

5

Sammanfattning

Först kan konstateras att det är viktigt att företaget vid tillämpning av K3 noggrant gör uppdelning av komponenter för att slippa ett merarbete i framtiden. Huvudeffekten av komponentansatsen är ett jämnare resultat. Många utgifter, främst vad avser fastigheter, som i K2 redovisas som kostnad fördelar i K3 under flera år som avskrivning. Vad avser fastigheter uppkommer också en skillnad mellan redovisat värde och skattemässigt värde varför uppskjuten skatt också ska redovisas.

I och med valet att tillämpa K2 belastas resultaträkningen med lägre avskrivningar men företaget måste tänka på att bygga upp en buffer för att resultatmässigt kunna ta kostnaden när underhållsbehovet uppkommer. Avskrivning och gränsdragningen mellan reparation och underhåll respektive ombyggnation är i princip densamma som vid beskattnings.

Exempel på beräkningar av skatteskuld i juridisk person

Exempel – Räkenskapsår är kalenderår

Aktiebolag med räkenskapsår

20X2-01-01–20X2-12-31

Utgångspunkter

Beskattningsår är kalenderår. Inkomstdeklarationen ska lämnas senast sex månader efter räkenskapsårets utgång (sju månader om e-ink används vid avlämnade av inkomstdeklarationen). Slutskattebesked skickas senast den 15 i tolfta månaden efter beskattningsårets utgång vilket gör att beskatningen fastställs året efter räkenskapsårets utgång.

Förutsättningar

Resultat enligt årsredovisningen	90 000
Skattemässiga justeringar	+ 10 000
Underlag för inkomstskatt	100 000

Räkenskapsår 20X2-01-01–20X2-12-31

Årets skattekostnad $22\% \times 100\ 000\text{ kr}$	22 000
Avgår räkenskapsårets debiterade F-skatt	
Perioden februari 20X2–december 20X2 på skattekontoutdrag	
Antag 1 200 kr/period = $11 \times 1\ 200\text{ kr}$	- 13 200
Kvarstår som skuld vid räkenskapsårets utgång	8 800

Räkenskapsåret 20X1-01-01–20X1-12-31

Slutskattebesked kommer i december 20X2 och ska vara betald senast 90 dagar efter beslutet.

I samband med att slutskattebeskedet erhålls bokas skattskulden om från konto 2512 till skattekontot (konto1630), se exempel 25-1 i bokföringsboken.

Kvarstår som skuld vid räkenskapsårets utgång	0
--	----------

Summa skatteskuld per 20X2-12-31	8 800
---	--------------

På konto 8910 ska årets skattekostnad 22 000 kr bokföras.

Skulden är 8 800 kr. Se även exempel 25-1 i Bokföringsboken.

5

Ersättningsfond i aktiebolag

Inledning

Vid skada på en byggnad på grund av händelser som ligger utanför företagets kontrollområde, exempelvis vid brand, erhåller företaget i regel försäkringsersättning. Ersättningen är oftast på ett helt annat, och högre, belopp än tillgångens redovisade värde.

Ur ett redovisningsperspektiv händer här tre saker:

- Nedskrivning/utrangering av de skadade tillgångarnas redovisade värde.
- Försäkringsersättning erhålls och intäktsredovisas.
- Anskaffning av en ersättningstillgång där anskaffningsvärdet i sin helhet aktiveras och skrivas av över den nya tillgångens nyttjande-period.

Detta avsnitt utgår från företaget BAS-konstruktioner AB. Företaget äger dels inventarier, dels en fastighet varpå det finns en byggnad och byggnadsinventarier. Innan byggnadens skadas gäller följande ekonomiska förutsättningar.

Anläggningstillgångar:	BAS-konto
Anskaffningsvärde mark, kr	8 000 000
Anskaffningsvärde byggnad, kr	4 000 000
Antal avskrivningsår hittills	10
Avskrivning per år	100 000
Ackumulerade avskrivningar	1 000 000
Redovisat värde byggnad	3 000 000
Redovisat värde inventarier	1 000 000

Effekt av skadan:

Försäkringsersättning byggnad	5 000 000
Utgift ny byggnad	5 000 000

En försäkringsersättning ska intäktsredovisas enligt K2 p. 6.26 när skadan som omfattas av försäkringen har inträffat och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning.⁴ Eftersom företaget ska vänta in ett beslut från försäkringsföretaget kan nedskrivningen och försäkringsersättningen i praktiken hamna i två olika räkenskapsår. I vårt exempel redovisas de dock under samma räkenskapsår.

⁴ I K3 återfinns nedskrivningsbestämmelserna i kap. 29. Intäktsredovisning av försäkringsersättning följer de allmänna principerna i kap. 2.

Fördjupning

BAS-konstruktioners redovisning ser därmed ut enligt följande efter att skadan har skett, nedskrivning gjorts och en ny byggnad är uppförd:

1110 Byggnad				3994 Försäkringsersättning			
IB	4 000 000	(1)	4 000 000				
(3)	5 000 000					(2)	5 000 000
1119 Ack. Avskr. byggnad				7720 Nedskrivning av byggnader			
(1)	1 000 000	IB	1 000 000	(1)	3 000 000		
1920 Checkräkning							
(2)	5 000 000	(3)	5 000 000				

(1) Bortbokning av byggnadens anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar samt nedskrivningskostnad som följd av detta.

(2) Erhälлен försäkringsersättning.

(3) Inköp av ny byggnad

Redovisningsmässigt uppkommer här således en vinst på 2 000 000 (nettot av konto 3994 och konto 7720).

Skattemässigt gäller att försäkringsersättning och liknande som avser tillgångar i näringsverksamhet är skattepliktiga enligt 8 kap. 22 § IL. När det gäller försäkringsersättning finns inga särskilda skatterättsliga periodiseringsregler utan de hanteras inom det så kallade kopplade området. Därför beskattas försäkringsersättning som huvudregel samma år som den intäktsredovisas redovisningsmässigt. Detta gäller även om försäkringsersättningen används omedelbart till att anskaffa en ersättningstillgång.

Skattemässig avsättning till ersättningsfond

Vid beskattningen finns en möjlighet att helt eller delvis sätta av ett överskott som uppkommer enligt ovan till en ersättningsfond. Dessa regler har tillkommit för att en försäkringsskada inte ska leda till att den skattskyldige drabbas av förtida skattebelastning och likviditetspåfrestning. Syftet med ersättningsfond är att den skattskyldige inte ska hamna i en sämre skattemässig situation än om skadan inte hade inträffat.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras inom vissa ramar för belopp som sätts av till

- ersättningsfond för maskiner och inventarier (konto 2161)

5

- ersättningsfond för byggnader och markanläggningar (konto 2162)
- ersättning för mark (konto 2163) och
- ersättning för djurlager i jordbruk och renskötsel (konto 2164).

Viktigt är att det är fråga om olika fonder, en för respektive tillgångsslag. Nedan beskrivs endast de två förstnämnda ersättningsfonderna.

BAS-konstruktioner får avdrag för avsättning till en ersättningsfond eftersom företaget får ersättning för skada genom brand eller annan olyckshändelse på inventarier och byggnader, dvs. genom en händelse som räknas som force majeure.

Avdragsrätt för avsättning till en ersättningsfond finns också om mark skadas, exempelvis skog brinner ned, eller om en fastighet avyttras i samband med expropriation och vissa andra tvångsföraranden. Detta behandlas inte här.

För att den skattskyldige skattemässigt ska medges avdrag för avsättning för ersättningsfond ska den löpande bokföringen avslutas med en årsredovisning eller ett årsbokslut (inklusive förenklat årsbokslut). Avsättning i räkenskaperna är inte nödvändig vid avdrag för ersättningsfond för mark men ~~ska finnas vad~~ gäller övriga ersättningsfonder. Anledningen till att det inte krävs någon avsättning för mark är att mark inte har en begränsad nyttjandeperiod och därfor inte skrivs av.

Det skattemässiga avdraget får inte överstiga den skattepliktiga ersättningen. Dessutom finns vissa spärregler som inte behandlas här.

Ianspråktagande av ersättningsfond

Precis som avsättning till ersättningsfond så styrs ianspråktagande av ersättningsfond av skattereglerna. En ersättningsfond får tas i anspråk för tillgångar som anskaffas och arbeten som utförs efter utgången av det beskattningsår (vilket även är det räkenskapsår) då avsättningen gjordes. Fonden får också tas i anspråk för byggnader, markanläggningar och mark som anskaffas under samma beskattningsår som ersättningen ska tas upp som intäkt, dvs. avsättning och ianspråktagande sker under samma beskattningsår.

Ersättningsfonder får tas i anspråk för avskrivning av inventarier, byggnader och markanläggningar som utgör kapitaltillgång samt för kostnader för reparations- och underhållsarbeten på sådana tillgångar. Ersättningsfonden ska i princip användas för anskaffning av samma slags tillgång som avsättningen avsett. Vissa undantag finns, exempelvis får ersättningsfond för byggnader och markanläggningar tas i anspråk för avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av inventarier.

När en ersättningsfond tagits i anspråk tas det ianspråktagna beloppet i praktiken inte upp som intäkt. Utgifter, för vilka fonden har



Fördjupning

tagits i anspråk, får å andra sidan inte dras av – varken omedelbart eller som avskrivning. I fallet med BAS-konstruktioner innebär detta att förvärvet av ersättningsbyggnaden för 5 000 000 kr medför att ersättningssfonden på 3 000 000 kr tas i anspråk genom att byggnadens anskaffningsvärde skrivas ned med återfört belopp. Byggnadens skattemässiga avskrivningsunderlag utgörs av nettovärdet, nämligen (5 000 000 – 3 000 000=) 2 000 000 kr.

Återföring av avdraget

Ersättningssfond ska ha tagits i anspråk inom tre år. Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, medge att fonden behålls upp till sex år.

Avdraget ska återföras även om den angivna tiden inte löpt ut om

- fonden tas i anspråk i strid med lagen,
- den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts (jfr 38 kap. 15 § IL),
- den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
- den som innehavar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
- skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
- näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
- den som innehavar fonden upplöses genom fusion eller fission (jfr 37 kap. 17 § IL),
- det beslutas att innehavaren av fonden ska träda i likvidation, eller
- den som innehavar fonden försätts i konkurs.

Har återföring skett enligt någon av punkterna ovan ska, utöver återfört belopp, 30 procent av återfört belopp tas upp som skattepliktig intäkt.

Enligt ~~K2~~ och K3 får obeskattade reserver inte redovisas i annat fall än då det krävs enligt skattelagstiftningen. I nedanstående exempel för byggnader visas därför också hur ersättningssfonden ska hanteras för dessa företag.

5

Exempel

Exempel 1 – Hur beräknas avdraget för inventarier

Under 2XX5 fick BAS-konstruktioner 200 000 kr i försäkringsersättning för skadade inventarier. Tillgångarnas såväl bokföringsmässiga som skattemässiga ingående värde är 1 000 000 kr. Inga inventarier har förvärvats eller avyttrats under 2XX5.

Räkenskapsenlig avskrivning – enbart huvudregeln

Inventariernas lägsta skattemässiga värde på balansdagen hade enligt huvudregeln varit 700 000 kr ($70\% \times 1\,000\,000$ kr) om försäkringsersättning inte hade erhållits.

Enligt 18 kap. 15 § IL medges ett särskilt avdrag motsvarande försäkringsersättningen när inventariernas lägsta värde (= värdeminskningsavdrag) beräknas. Inventariernas lägsta skattemässiga värde är därför 560 000 kr ($70\% \times [1\,000\,000 \text{ kr} - 200\,000 \text{ kr}]$).

Trots det särskilda avdraget – motsvarande försäkringsersättningen – kommer BAS-konstruktioner i en sämre skattemässig situation än om skadan inte hade inträffat. BAS-konstruktioner kan visserligen göra större avskrivningar, men ska å andra sidan ta upp 200 000 kr i intäkt.

~~Försäkringsersättningen har medfört att BAS-konstruktioner skattemässigt kan~~ skriva av inventarierna med ytterligare 140 000 kr (700 000 kr – 560 000 kr), i jämförelse med vad företaget annars skulle ha varit berättigad till. Avdrag för avsättning till ersättningsfond minskas därför i motsvarande mån. Avdraget för ersättningsfond begränsas till 60 000 kr (200 000 kr – 140 000 kr). Att BAS-konstruktioner varken kommer i bättre eller sämre skattemässig situation kan åskådliggöras enligt följande:

Intäkt försäkringsersättning	+ 200 000 kr
Särskilt avdrag (extra avskrivning)	- 140 000 kr
Avsättning ersättningsfond	- 60 000 kr
Resultatpåverkan	= 0 kr

Räkenskapsenlig avskrivning – huvudregeln jämförd med kompletteringsregeln

Förutsättningarna är desamma som ovan med det tillägget att inventariernas lägsta skattemässiga värde på balansdagen hade enligt kompletteringsregeln varit 600 000 kr om försäkringsersättning inte hade erhållits.

Lägsta skattemässiga värde på inventarierna, med beaktande av försäkringsersättningen, är enligt huvudregeln 560 000 kr ($70\% \times [1\,000\,000 \text{ kr} - 200\,000 \text{ kr}]$). Detta värde är 40 000 kr lägre än värdet enligt kompletteringsregeln (600 000 kr – 560 000 kr). Den extra avskrivningen är m.a.o. 40 000 kr. Avdrag för avsättning till ersättningsfond ska därför reduceras med 40 000 kr till 160 000 kr.

En avsättning med 160 000 kr medför att försäkringsersättningen inte ger någon resultatpåverkan.

Intäkt försäkringsersättning	+ 200 000 kr
Särskilt avdrag (extra avskrivning)	- 40 000 kr
Avsättning ersättningsfond	- 160 000 kr
Resultatpåverkan	= 0 kr

Exempel 2 – Byggnad brinner ned

BAS-konstruktioners byggnad brinner ned till grunden år 2XX5. BAS-konstruktioner får försäkringsersättning med 5 000 000 kr för byggnaden och med 200 000 kr för förlorade byggnadsinventarier.

Inventarier

För beskattningsåret får värdeminskningsavdrag för inventarier göras med högst 440 000 kr. Avsättning till ersättningsfond medges med 60 000 kr.

a) BAS-konstruktioner gör följande noteringar år 2XX5

Debet 1940 Bank	200 000 kr
Kredit 3994 Försäkringsersättningar	200 000 kr
Debet 7830 Avskrivning inventarier	440 000 kr*
Kredit 1209 Ackumulerade avskrivningar inventarier	440 000 kr*
Debet 8861 Avsättning ersättningsfond inventarier	60 000 kr
Kredit 2161 Ersättningsfond inventarier	60 000 kr

* För att förenkla exemplet har ingen del noterats som överavskrivning.
Inventarierna har skrivits ned till lägsta godtagbara skattemässiga värde 560 000 kr
($70\% \times [1\,00\,000 - 200\,000]$).


b) År 2XX6 förvärvar BAS-konstruktioner inventarier för 200 000 kr och ersättningsfonden för inventarier tas i anspråk.

Debet 2161 Ersättningsfond inventarier	60 000 kr
Kredit 8865 Lanspråktagande ersättningsfond avskrivningar	60 000 kr

Vid beskattningen får inventarierna skrivas ned till lägst 490 000 kr
($70\% \times [560\,000 + 200\,000 - 60\,000]$).


Byggnaden

Byggnaden har förvärvats för 4 000 000 kr och har skrivits av med 100 000 kr per år under tio år. Avskrivning har dock inte gjorts det år byggnaden brann ned, dvs. år 2XX5. Fastighetens bokförda och skattemässiga värde år 2XX5 är 3 000 000 kr (se IB konto 1110 och 1119 nedan).

Utrangeringsavdrag medges med skatterättsligt restvärde 3 000 000 kr, enligt 19 kap. 7 § IL.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond medges år 2XX5 med 2 100 000 kr ($5\,000\,000 - 3\,000\,000 + 100\,000$ kr). Samma resultatpåverkan uppnås som om årligt värdeminskningsavdrag hade medgivits år 2XX5 med 100 000 kr, om byggnaden inte hade brunnit ned (se resultaträkningen).

5

a) BAS-konstruktioner gör följande noteringar år 2XX5**(1) Försäkringsersättningen**

Debet 1940 Bank	5 000 000 kr
Kredit 3994 Försäkringsersättningar	5 000 000 kr

(2) Utrangering av byggnaden

Kredit 1110 Byggnader	4 000 000 kr
Debet 1119 Ackumulerade avskrivning på byggnader	1 000 000 kr
Debet 7720 Nedskrivning byggnader	4 000 000 kr
Debet 7720 Nedskrivning byggnader	1 000 000 kr

(Nettekostnaden på konto 7720 dvs. 3 000 000 är lika med utrangeringsavdraget)

(3) Avdrag för avsättning till ersättningsfond

Debet 8862 Avsättning till ersättningsfond byggnader	2 100 000 kr
Kredit 2162 Ersättningsfond byggnader	2 100 000 kr

1110 Byggnad				3994 Försäkringsersättning			
IB	4 000 000	(2) 7920	4 000 000	RR	5 000 000	(1) 1940	5 000 000

1119 Ack. Avskr. byggnad				7720 Nedskrivning av byggnad			
(2) 7920	1 000 000	IB	1 000 000	1110 (2)	4 000 000	(2) 1119	1 000 000
						RR	3 000 000

1940 Bank				8862 Avsätt. EF byggnader			
(1) 3990	5 000 000	UB	5 000 000	(3) 2162	2 100 000	RR	2 100 000

2162 Ersättningsfond byggnad			
UB	5 000 000	2161	2 100 000

Balansräkning				Resultaträkning			
1940	2 100 000	2161	2 100 000	8862	2 100 000	3880	5 000 000
				7720	3 000 000		

Fördjupning

b) BAS-konstruktioner uppför en ny byggnad år 2XX6. Utgiften är 5 000 000 kr

(1) Förvärv av fastighet

Debet 1110 Byggnader	5 000 000 kr
Kredit 1940 Bank	5 000 000 kr

(2) Lanspråktagande av ersättningsfond

Debet 2162 Ersättningsfond byggnader	2 100 000 kr
Kredit 8865 lanspråktagande ersättningsfond för avskrivningar	2 100 000 kr**

Debet 8852 Ackumulerade överavskrivningar byggnader	2 100 000 kr**
Kredit 2152 Ackumulerade överavskrivningar byggnader	2 100 000 kr

” I enlighet med kongruensprincipen redovisas både intäkter och kostnader över resultaträkningen. Intäkten ska inte tas upp till beskattnings och kostnaden får inte dras av. Någon skattemässig justering behöver dock inte göras i inkomstdeklarationen, eftersom beloppen tar ut varandra.

1110 Byggnad				2162 Ersättningsfond byggnad			
IB	0	UB	5 000 000	(2) 8865	2 100 000	IB	2 100 000
(1) 1940 5 000 000							
2152 Ack. överavskr. byggnad				8852 Ack. överskriv. byggn.			
UB	2 100 000	IB	0	(2) 2152	2 100 000	RR	2 100 000
		(2) 8852	2 100 000***				
1940 Bank				8865 lanspråkstagande EF			
IB	5 000 000	(1) 1110	5 000 000	RR	2 100 000	(2) 2162	2 100 000
Balansräkning				Resultaträkning			
1110	5 000 000	2152	2 100 000	8852	2 100 000	8865	2 100 000

***Utöver avskrivning med medel från ersättningsfond är det möjligt att göra vanliga årliga avskrivningar.

Redovisning utan konto för obeskattade reserver

Följande gäller om ett konto för obeskattade reserver inte används. Företaget ska bokföra försäkringsersättningen som en inkomst på konto 3994, på samma sätt som a1) ovan. Vidare ska byggnaden skrivas ner, på samma sätt som a2) ovan. I stället för att redovisa en

5

bokslutsdisposition och obeskattad reserv i räkenskaperna enligt a3) gör bolaget avdrag i inkomstdeklarationen med 2 100 000 kr som en justerad kostnadspost.

När fastigheten uppförs ska den tas upp som tillgång, se b1).

Observera att det skattemässiga värdet på byggnaden är 2 900 000 kr (5 000 000 – 2 100 000) och att det redovisade värdet är 5 000 000 kr. Det innebär att det redovisade värdet på byggnaden inte kan ligga till grund för beräkning av värdeminskningssavdrag vid beskattningen. Avskrivningen i räkenskaperna ska därför justeras i inkomstdeklarationen. Skrivs byggnaden av med t.ex. 4 procent per år ska avskrivningen i räkenskaperna 200 000 kr (4 % x 5 000 000) återläggas som justerad intäktspost. Samtidigt görs avdrag skattemässigt för värdeminskningssavdrag med 116 000 kr (4 % x 2 900 000) genom en justerad kostnadspost.

I och med att skillnad föreligger mellan det bokförda och det skattemässiga värdet uppstår också behov av att redovisa en uppskjutna skatteskuld. ~~Det är krav på redovisning av den uppskjutna skulden om K3 tillämpas, men inte tillåtet om K2 tillämpas.~~

~~I sammanhanget kan noteras att det finns förslag att Bokföringsnämnden ska ändra normeringen, framförallt i K2. Ett skäl som talar för det är att redovisning enligt K2 i övrigt vad gäller fastigheter i princip är identiskt med skattereglerna. Det talar för att ersättningsfonden även i redovisningen borde få minska värdet på den bokförda byggnaden. I skrivande stund finns inga uppgifter om ändring, men den som ska använda reglerna bör beakta frågan.~~

Varulager – skillnad mellan värdering enligt K2 och K3

Lägsta världets princip

Varulager ska värderas enligt lägsta världets princip (LVP). Principen innebär att varulager ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde. Vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärde kan skilja sig mellan K3 å ena sidan och K2 å andra sidan. Framför allt gäller detta hanteringen av indirekta tillverkningskostnader. Vid övergång från redovisning i enlighet med BFNAR 2000:3 till K-systemet kan valet av K2 eller K3 få stor inverkan på varulagrets värde. Detta fördjupningsavsnitt syftar till att visa hur lagervärdet beräknas enligt K2 och K3 och hur valet av regelverk påverkar balans- och resultaträkning.

Inköpsspris

Gemensamma bestämmelser

När det gäller inköppsprit för råmaterial, handelsvaror och liknande så har K2 och K3 samma grundregler dvs. att följande poster inkluderas i anskaffningsvärdet för varulager:

- Inköppsprit
- Utgifter direkt hänförbara till förvärvet såsom frakt, importavgifter och tull
- Avdrag görs för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

Gemensamma bestämmelser

Förutom de belopp som ingår i inköppspritet ovan, ökas anskaffningsvärdet för egentillverkade varor med utgifter för lön och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna (direkt lön).

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor – K2

Pålägget för sociala avgifter enligt K2 innehåller enbart lagstadgade arbetsgivaravgifter. Avtalsenliga arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på pensionsavgifter ingår inte av förenklingsskäl.

Enligt K2 får indirekta tillverkningskostnader läggas till lagervärdet Eftersom det inte är ett krav att lägga till skälig andel av indirekta tillverkningskostnader i K2 kan en tillämpning av K2 innebära att ett företag får ett lägre lagervärde än enligt K3. Detta eftersom ett företag som tillämpar K2 har möjlighet att resultatredovisa indirekta tillverkningskostnader redan när de uppkommer och inte vid försäljning (som en del av kostnaden för de varor som sålts). I företag med kort tillverkning och snabb försäljning ger inte denna tidsmässiga

5

förskjutning så stora effekter. Det kan den däremot göra i säsongsbetonad verksamhet där lagret byggs upp under en del av året och säljs i en annan del, exempelvis glass och snökanoner.

Att notera är att K2 inte tillåter aktivering av någon typ av lagerhållningskostnad, även om det är en integrerad del av tillverkningen, exempelvis lagerhållning av råvaror.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor – K3

Enligt K3 ingår i direkt lön alla sociala avgifter som kan härföras till lön till anställda som direkt arbetar med att tillverka varorna.

Enligt K3 ska pålägg för indirekta tillverkningskostnader göras om inte själva pålägget är en obetydlig del av anskaffningsvärdet eller en oväsentlig del av företagets tillverkningskostnad. Effekten av denna bestämmelse blir att ett företag som tillämpar K3 endast kan kostnadsföra indirekta tillverkningskostnader direkt om de är så små att det egentligen inte spelar någon roll hur de behandlas.

Normal kapacitet vid egen tillverkning

Företag som tillämpar K3 ska som huvudregel göra pålägg för indirekta tillverkningskostnader baserat på normal kapacitet. Det gäller även företag som tillämpar K2 och väljer att aktivera indirekta tillverkningskostnader. Med normal kapacitet menas en normal tillverkningsvolym under en längre tid, ofta mätt över ett antal år. Om företaget har en jämn tillverkningsvolym kan ofta det kommande årets budgeterade tillverkningsvolym anses vara normal kapacitet.

I en påläggsberäkning ska de fasta (budgeterade) tillverkningskostnaderna fördelas över de varor som ska produceras under året. En enkel beräkning av pålägget per vara blir således:

Totala fasta tillverkningskostnader

Normal kapacitet

Pålägget kan därefter läggas till anskaffningsvärdet tillsammans med direkt material, direkt lön och rörliga tillverkningskostnader. Om beräkningen är korrekt har företaget vid årets slut absorberat alla indirekta tillverkningskostnader in i lagervärdet som sedan kostnadsförs i takt med att varorna säljs.

Fördelningen av fasta omkostnader ska baseras på normal tillverkningskapacitet, dvs. den tillverkningsvolym som i genomsnitt förväntas bli uppnådd under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden. Hänsyn tas till förlorad kapacitet till följd av planerat underhåll. Faktisk produktionsnivå kan användas om den utgör en god approximation av normal kapacitet. Vid en låg produktion eller när en anläggning inte är utnyttjad ska det totala beloppet av fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet inte bli högre än vid normal kapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet minskas.



Fördjupning

Ej fördelade omkostnader ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänför sig.

Schablonmässiga metoder

I K2 finns en allmän regel i punkten 2.9 om schablonmässig värdering som bland annat inkluderar ett krav på att tillämpning av schablonen ska ge samma redovisade värde som om en post-förpostvärdering hade gett. Denna punkt har inkluderats i K3 p. 13.4 till att gälla just varulager. Det innebär att schablonmässiga värderingar av varulager är tillåtna enligt såväl K2 som K3.

En vanlig schablon är att använda standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriser vid bestämning av varulagrets anskaffningsvärde. En annan vanlig schablon är inkuranstrappa. En sådan är inte behandlad enligt K3 men beskrivs i kommentaren till K2. BFN anger här att det är viktigt att företaget vid utformning utgår från förhållanden som är specifika i just det företaget. Det innebär att det per automatik inte går att ha en inkuranstrappa gemensam för en koncern eller en bransch. Det ska också finnas tillförlitliga underlag som styrker att den inkuranstrappa som företaget har tillämpat är en rimlig approximation av företagets verkliga inkurans. Ett vanligt sätt att skapa sådana tillförlitliga underlag är att under årens lopp logga när de olika artiklarna börja sjunka i försäljningsvärde.

Pågående entreprenader och tjänsteuppdrag för annans räkning

Bakgrund

I K2 finns olika sätt att redovisa pågående uppdrag om dessa är uppdelade mellan fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. För uppdrag till fast pris finns en huvudregel (successiv vinstavräkning) och en alternativregel (färdigställandemetoden). Vad gäller uppdrag på löpande räkning ska successiv vinstavräkning tillämpas i redovisningen. Metoderna beskrivs mer ingående nedan tillsammans med en kort kommentar om möjligheten till redovisning enligt K3.

Utgångspunkten är att resultaträkningen ska återspeglar det arbete som företaget har utfört under året oavsett om detta har fakturerats eller inte. Detta tar sig uttryck i de två reglerna för succesiv vinstavräkning.

Redovisning av fastprisuppdrag – huvudregel enligt K2

Tillvägagångssättet för fastprisuppdrag enligt huvudregeln innebär oftast att färdigställandegraden fastställs genom att nedlagda utgifter (som redovisas på respektive konto i resultaträkningen), som är kända, mäts i förhållande till beräknade utgifter. På så sätt får företaget ett mått på hur långt projektet har kommit, dvs. färdigställandegraden. Detta mått används sedan för att beräkna hur stor del av projektets intäkter som tjänats in under året. Intäkterna bokas i kontoklass 3. Resultaträkningen återspeglar därmed både intäkter och kostnader för det arbete som utförts under året, oavsett om det skett någon fakturering av delar av projektet eller i form av förskott. Det finns även andra sätt, än det nyss beskrivna, att bestämma färdigställandegraden, se exemplet nedan om alternativ beräkning av färdigställandegraden. Det ska noteras att det finns en regel i K2 som anger att färdigställandegraden ska beräknas på samma sätt för alla uppdrag.

Om företaget kan beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt får den intäkt som redovisas även inkludera en andel av den beräknade vinsten (successiv vinstavräkning). Att mäta på ett tillförlitligt sätt innebär dels att uppdraget har kommit så långt att det går att mäta på ett vederhäftigt sätt, dels att uppdraget följer sin plan någorlunda så att det fortfarande förväntas att generera en vinst. När det gäller uppdrag som precis har påbörjats så är det normalt svårt att beräkna utfallet på ett tillförlitligt sätt. Den redovisade intäkten ska då enbart tas upp till samma belopp som redovisade kostnader under perioden. Någon del av beräknad vinst bokförs då inte.

Skulle det vara sannolikt att uppdraget kommer att leda till förlust ska denna förlust kostnadsföras omedelbart och oavsett hur långt

uppdraget har kommit. I och med kravet på att tillförlitligt kunna mäta utfallet undviks också, som huvudregel, att vinster redovisas successivt i början av ett uppdrag och en förlust i slutet (för att uppdraget inte nådde upp till den förväntade vinstnivån).

När detta redovisningssätt tillämpas används inte konto 1470 *Pågående arbeten* utan alla utgifter kostnadsförs löpande. Metoden kräver därmed någon typ av projektredovisning för att kunna dokumentera och bevaka beräknade och nedlagda utgifter.

Redovisning av fastprisuppdrag – huvudregel enligt K3

Den i föregående stycke beskrivna metoden är den enda metod för fastprisuppdrag som är tillåten i koncernredovisning enligt K3. Observera att K3 ställer krav på att för varje enskilt uppdrag ska färdigställandegraden beräknas enligt den metod som bäst återspeglar färdigställandet.

Redovisning av fastprisuppdrag – alternativregel enligt K2

Vid tillämpning av denna alternativregel sker inte intäktsredovisning successivt utan intäkten redovisas när arbetet väsentligen är fullgjort. Tills dess redovisas upparbetade utgifter på konto 1470 *Pågående arbeten* (debit) och i kontogrupp 49.

När uppdraget intäktsredovisas uppkommer också en debetpost i kontogrupp 49.

Redovisning av fastprisuppdrag – alternativregel enligt K3

Den i föregående stycke beskrivna metoden är endast tillåten i juridisk person enligt K3.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning enligt K2

Regeln för uppdrag på löpande räkning är densamma som för fastprisuppdrag, dvs. att intäkter redovisas i kontoklass 3 i takt med att arbetet utförs och materialet levereras eller förbrukas enligt det pris som överenskommits med kunden. Utgifter kostnadsförs därmed löpande. Vid uppdrag på löpande räkning är det därför viktigt att fastställa vilka timmar/utgifter som lagts ner på uppdraget och där efter bedöma hur kunden ska betala för dessa enligt avtalet.

5

När detta redovisningssätt tillämpas används inte konto 1470 *Pågående arbeten* utan alla utgifter kostnadsförs löpande. Upparbetad men ej fakturerade intäkter bokförs på konto 1620 *Upparbetade men ej fakturerade intäkter*.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning enligt K3

Den i föregående stycke beskrivna metoden gäller även då K3 tillämpas för uppdrag på löpande räkning.

När används interimskonton?

Konto 1470 *Pågående arbeten* används endast för balansering av upparbetad tid och material när företaget tillämpar alternativregeln för uppdrag till fastpris. En vanlig fråga som uppkommer är hur interimskonton, dvs. kontogrupperna 17 och 29, används i de olika metoderna – om inkomster och utgifter ska periodiseras och i så fall hur.

Det fordrings- eller skuldbelopp som framkommer när företaget tillämpar successiv vinstavräkning redovisas på konto 1620 *Upparbetad men ej fakturerad intäkt* eller konto 2450 *Fakturerad men ej upparbetad intäkt* beroende på hur mycket som fakturerats kunder i form av förskott och annat i förhållande till upparbetade belopp. Upplupna intäkter kan även förekomma vid tillämpning av alternativregeln för fastprisuppdrag (dvs. när uppdraget är väsentligen fullgjort) i avvaktan på att faktura ställs ut.

I kontogrupp 29 redovisas de beräknade utgifter som hör till uppdrag men där fakturan inte erhållits ännu, dvs. resultatet av en sedvanlig periodisering.

Kontogrupp 17 däremot berörs inte alls vid tillämpning av successiv vinstavräkning eftersom en fakturering till kund berör kontona 1620 och 2450. Utgifter avseende uppdrag som ännu inte har intäktsredovisats ska alltid kostnadsföras i resultaträkningen även om företaget tillämpar någon annan metod än alternativregeln för fastprisuppdrag. Vad gäller fastprisuppdragen enligt alternativregeln är det enbart vinstelementet som förskjuts.

Redovisning i balansräkningen vid olika typer av uppdrag

	Balanspost och konto	Uppdrag på löpande räkning	Uppdrag till fast pris		
			Huvudregel	Alternativregel	
				Inte fullgjorda på balansdagen	Fullgjorda på balansdagen
TILLGÅNGAR	Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång) 1620	Den del av den redovisade intäkten enligt punkt 6.12 som inte fakturerats	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är positiv		
	Pågående arbete för annans räkning (tillgång) 1470			Totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång. Är den negativ är posten en skuld	
SKULDER	Förskott från kunder (skuld) 2420	Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats			
	Pågående arbete för annans räkning (skuld) 2430			Totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång. Är den negativ är posten en skuld	
	Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld) 2450		Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ		
	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (skuld) 2990				Uppdragsutgifter för återstående arbete, material och annat

Exempel – uppdrag på löpande räkning⁵

Ett konsultföretag har avtalat med kunder om att utföra 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

⁵ Utgångspunkt: K2 exempel 6 d i BFNAR 2016:10.

Fördjupning

månadsvis i förskott. I december år 1 har konsultföretaget utfört arbete åt två olika kunder enligt följande:

	Uppdrag 1	Uppdrag 2
Upparbetade timmar december	70	50
Fakturerade förskott december	10 000	20 000

Huvudregeln

Tänk så här:

	Uppdrag 1	Uppdrag 2
Utfört uppdrag per 31/12	35 000	25 000 kr
Fakturerat december år 1	- 10 000	- 20 000 kr
Fordran	25 000	5 000 kr

Sammanställningen visar att konsultföretaget har en fordran på Kunden som motsvarar värdet av det arbete som företaget utfört men inte fakturerat. Värdet på fordran uppgår till 25 000 kr respektive 5 000 kr eftersom företaget utfört 50 respektive 10 timmar arbete å 500 kr som inte fakturerats.

Följande transaktioner förekommer på företagets konton i december:

1510 Kundfordringar			2420 Förskott från kunder		
(1)	10 000	(3)	30 000	(7)	30 000
(2)	20 000			(1)	10 000

1620 Upparbetat ej fakturerat			3000 Försäljning tjänster		
(5)	35 000	(7)	30 000	(5)	35 000
(6)	25 000			(6)	25 000

1930 Checkräkning			7000 Löner		
(3)	30 000	(4)	40 000	(4)	40 000

- (1) Fakturering förskott uppdrag 1
- (2) Fakturering förskott uppdrag 2
- (3) Betalning av förskottsfakturorna
- (4) Utbetalning av lön i december (härvid bortses från semesterersättning, sociala avgifter etc. här)
- (5) Upparbetad intäkt i december uppdrag 1
- (6) Upparbetad intäkt i december uppdrag 2
- (7) Nettoredovisning av uppdraget

Fördjupning

Posterna som hänger samman med principen om successiv vinstavräkning (huvudregeln) vid uppdrag på löpande räkning innebär följande poster resultaträkningen:

RESULTATRÄKNINGEN	År 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	60 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	60 000
Rörelsekostnader	
Personalkostnader	- 40 000
Rörelseresultat	20 000

Referenser

K2 p. 6.13 och 6.14.

Exempel alternativ beräkning av färdigställandegraden⁶

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 procent av lönen. Kalkylen är följande:

Total uppdragsinkomst	100 000 kr
Totala löneutgifter	- 40 000 kr
Totala övriga direkta utgifter	- 20 000 kr
Uppdragsöverskott	40 000 kr

Företaget tillämpar huvudregeln vid redovisning av pågående arbeten. Det aktuella uppdraget genomförs i fem faser. Varje fas kan ta olika lång tid, men utgör enligt företagets bedömning ungefär lika stor del av det totala projektet. Företaget har därför valt att beräkna färdigställandegraden utifrån hur långt respektive fas är fullgjord. Vid utgången av år 1 är tre faser fullgjorda och av den fjärde fasen beräknas 25 procent vara fullgjord. Företaget uppskattar färdigställandegraden till 65 procent ($3,25/5$). Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt:

5

⁶ Utgångspunkt: K2 exempel 6f i BFNAR 2016:10.

Fördjupning

1620 Upparbetat ej fakturerat		3000 Nettoomsättning	
(5) 65 000	(6) 60 000 UB 5 000	RR 65 000	(5) 65 000
1930 Checkräkning		5000 Övriga externa kostnader	
(4) 60 000	(1) 28 450	(1) 15 850	(2) 2 850 RR 13 000
1510 Kundfordringar		7000 Löneutgifter	
(3) 60 000	(4) 60 000	(1) 12 600	RR 26 000
2420 Förskott från kunder		(2) 13 400	
(6) 60 000	(3) 60 000		
2990 Övriga upplupna kostnader			
UB 10 500	(2) 10 550		

- (1) Nedlagda utgifter
- (2) Justering av kostnader
- (3) Delfakturering kund
- (4) Betalning kund
- (5) Intäktsredovisning enligt färdigställandegraden 65 procent
- (6) Nettoredovisning av uppdraget

Tänk så här:

Färdigställandegraden har beräknats till 65 procent. 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 ($20\ 000 \times 0,65$)	13 000 kr
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	– 60 000 kr
Fordran	5 000 kr

Fördjupning

Vidare ska en skuld på 10 550 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen enligt ovan	39 000 kr
Årets utgifter (Externa kostnader 15 850 + löner 12 600)	-28 450 kr
Skuld	10 550 kr

Redovisa så här i årsredovisningen

RESULTATRÄKNINGEN

ÅR 1

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning	65 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	65 000
Rörelsekostnader	
Övriga externa kostnader	-13 000
Personalkostnader	-26 000
Summa rörelsekostnader	-39 000
<i>Rörelseresultat</i>	<i>26 000</i>

BALANSRÄKNINGEN

31/12 ÅR 1

Kortfristiga fordringar

Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5 000
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	10 550

Redovisningsprinciper

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

Referenser

K2 p. 6.15, 6.16, 6.17, 6.21 och 18.5.

Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris⁷

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.

5

⁷ Utgångspunkt: K2 exempel 6g.

Fördjupning

Företagets förkalkyl:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Beräknade materialutgifter	- 400 000 kr
Beräknade löneutgifter	- 550 000 kr
Beräknad vinst	250 000 kr

Vid utgången av år 1 fördelar sig nedlagda utgifter enligt följande:

Material	600 000 kr
Lön	500 000 kr
	1 100 000 kr

Företaget har räknat om kalkylen och konstaterar att uppdraget ger en förlust enligt följande:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Faktiska utgifter för material	- 600 000 kr
Faktiska utgifter för lön	- 500 000 kr
Tillkommande utgifter för lön	- 150 000 kr
Beräknad förlust	- 50 000 kr

Huvudregeln

1620 Upparbetat ej fakturerat	3000 Nettoomsättning
(2) 1 056 000	BR 1 056 000
<hr/>	
1930 Checkräkning	4000 Material
	(1) 600 000
	RR 600 000
<hr/>	
2990 Upplupna kostnader	7000 Löneutgifter
	(1) 500 000
	(3) 6 000
	RR 506 000
	(3) 6 000

(1) Nedlagda utgifter

(2) Intäkt enligt färdigställandegraden 88 procent

(3) Ytterligare utgifter enligt färdigställandegraden här bokat som lönekostnad

Tänk så här:

Färdigställandegraden beräknas som nedlagda utgifter i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget, dvs. 88 procent ($1 100 000 / 1 250 000$). Som nettoomsättning redovisas 1 056 000 kr ($1 200 000 \times 0,88$).

Eftersom uppdraget sannolikt kommer att leda till förlust ska hela den beräknade förlusten redovisas som kostnad. De totala kostnaderna blir 1 106 000 kr, dvs. 50 000 kr högre än intäkten.

Fördjupning

I balansräkningen ska företaget redovisa en fordran i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt som beräknas enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	1 056 000 kr
Fakturerat	– 0 kr
Fordran	1 056 000 kr

Vidare ska en skuld på 6 000 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen	1 106 000 kr
Årets utgifter	– 1 100 000 kr
Skuld	6 000 kr

Redovisa så här i årsredovisningen

RESULTATRÄKNINGEN ÅR 1

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning	1 056 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	1 056 000
Rörelsekostnader	
Råvaror och fornödenheter	– 600 000
Personalkostnader	– 506 000
Summa rörelsekostnader	– 1 106 000
<i>Rörelseresultat</i>	– 50 000

BALANSRÄKNINGEN 31/12 ÅR 1

Kortfristiga fordringar

Upparbetad men ej fakturerad intäkt	1 056 000
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	6 000

Redovisningsprinciper

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

Referenser

K2 p. 6.17, 6.19, 6.21 och 18.5.

5

Alternativregeln

1930 Checkräkningskredit	7000 Löneutgifter
(1) 1 100 000	(1) 500 000
1470 Pågående arbeten	4000 Material

Fördjupning

(2) 1 050 000	BR 1 050 000	(1) 600 000	RR 600 000
4970 Förförändring pågående arbeten			
	RR 1 050 000	(2) 1 050 000	

- (1) Nedlagda utgifter
(2) Uppbokning av pågående arbeten

Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen. Justeringsposten ska bestå av de utgifter under året som kan hämföras till uppdraget. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Justeringsposten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning blir 1 050 000 kr, dvs. nedlagda utgifter 1 100 000 kr med avdrag för beräknad förlust på 50 000 kr.

Redovisa så här i årsredovisningen

RESULTATRÄKNINGEN ÅR 1

Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.

Nettoomsättning	0
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	1 050 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	1 050 000

Rörelsekostnader

Råvaror och förnödenheter	– 600 000
Personalkostnader	– 500 000
Summa rörelsekostnader	– 1 100 000
Rörelseresultat	– 50 000

BALANSRÄKNINGEN 31/12 ÅR 1

Varulager m.m.

Pågående arbete för annans räkning	1 050 000
------------------------------------	-----------

Fördjupning

Redovisningsprinciper

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

Noter till balansräkningen

Pågående arbete för annans räkning

Aktiverade nedlagda utgifter	1 050 000
Fakturerat belopp	0
Pågående arbete för annans räkning	1 050 000

Referenser

K2 p. 6.23, 6.24, 18.5 och 18.12.

5

Redovisning av valutakursdifferenser

Redovisningsvaluta

För företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL är endast svenska kronor (SEK) och euro (EUR) tillåtna som redovisningsvaluta.

Företagets bokföring, och därmed också dess årsredovisning (och årsbokslut), ska dock enligt BFL kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta, vilket för de flesta svenska företag innebär SEK. BFL:s regler innebär emellertid inte att alla transaktioner måste omvandlas till SEK innan de bokförs, bara det går att omvandla till SEK. Det är således tillåtet att ha vissa transaktioner bokförda i exempelvis EUR bara det går att omvandla transaktionerna till SEK för att därmed kunna呈现出 en samlad grund- och huvudbokföring i SEK.

Vanliga typer av affärshändelser i utländsk valuta

Vanliga typer av affärshändelser som har valutakonsekvenser är att företaget generar en kundfaktura i en utländsk valuta eller får en faktura från en leverantör i utländsk valuta. Valutakursdifferenser uppstår här vid omräkning av utländsk valuta till SEK på grund av att den kurs som användes vid bokföringen skiljer sig från kursen när fordran eller skulden betalas eller kursen vid balansdagen om den infaller före betalningen eller mellan två balansdagar.

En annan men kanske inte lika vanlig typ är att företaget lånat upp pengar i utländsk valuta. Valutakursdifferenser uppstår här löpande under året när lånet amorteras och per balansdagen då lånet ska omräknas till balansdagens kurs.

Klassificering av valutakursdifferenser

Beroende på typ av affärshändelse ska valutakursdifferenser redovisas på olika platser i resultaträkningen. Valutakursdifferenser på rörelsetransaktioner (kundfordringar och leverantörsskulder) ska ingå i företagets rörelseresultat medan valutakursdifferenser på finansiella poster såsom lån ska ingå i företagets finansnetto. Bland de finansiella posterna redovisas de efter vilket slags innehav som valutakursdifferensen härrör från (dvs. från vilken tillgångs- eller skuldpost i balansräkningen som differensen kommer).

Fordringar och skulder i bokslutet

Alla monetära poster, vanligtvis fordringar och skulder i utländsk valuta, ska enligt K2 som huvudregel (men också enligt K3) värderas på balansdagen till balansdagens kurs. Icke-monetära poster, exempelvis aktier, varulager, materiella anläggningstillgångar och många förskott från kunder, värderas alltid till valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och balansdagens värde resultattföres i den period, den uppkommer. Härigenom följer att kursförluster inte får fördelas över flera år. Detta är inte specifikt reglerat i K2 (men återfinns i K3 i p. 30.6) utan följer av inkomstdefinitionen i K2 p. 6.2 och utgiftsdefinitionen i K2 p. 7.2.

Exempel 1

Ett företag levererat en vara samt ställer ut en kundfaktura på 1 000 EUR den 15 december, fakturan bokförs samma dag (1). Kursen är då 9,20. På balansdagen har kursen gått ner till 9,10 (2). Detta föranleder ovanstående bokningar i redovisningen.

1510 Kundfordringar	3000 Försäljning
(9) 9 200	(2) 100

7960 Valutakursförluster
(2) 100

Exempel 2

1930 Checkräkning	3960 Valutakursvinster
(1) 920 000	(2) 10 000

2355 Lån utländsk valuta
(2) 10 000

Ett företag har sin upplåning i EUR för få en lägre räntesats och väljer då att bygga in en valutaosäkerhet i upplåningen. Lånet uppgår till 100 000 EUR och bokas in till 9,20 (1) och på balansdagen har kursen gått ner till 9,10 (2). Detta föranleder ovanstående bokningar i redovisningen.

Terminssäkring

Om en fordran eller skuld i utländsk valuta har valutasäkrats (t.ex. genom köp eller försäljning av valuta på termin), ska förändringar i växelkursen enligt K2 inte påverka det bokförda värdet. (Detta är den enda tillåtna säkringsrelationen enligt K2.) Det innebär följande effekter på bokföringen:

Exempel 3

1510 Kundfordringar	3000 Försäljning
(1) 9 150	(1) 9 150

Ett företag levererat en vara samt ställer ut en kundfaktura på 1 000 EUR den 15 december, fakturan bokförs samma dag. Kursen är då 9,20. Företaget köper samtidigt en valutatermin på 9,15. Detta föranleder ovanstående bokningar i redovisningen.

Kundfakturan bokförs således in till den säkrade kursen eftersom det är det belopp som företaget har avtalat med banken att få betalt. Därmed är balansdagens kurs ointressant. När betalningen erhålls växlar företaget in 1 000 EUR och får 9 150 kr av banken.

En valutatermin i det här fallet är således ett avtal där banken förbindes att köpa 1 000 till kursen 9,15 och företaget förbindes att sälja 1 000 till samma kurs och detta ska göras vid ett specifikt tillfälle.

I samband med att valutaterminen köps betalas vanligen en terminspremie. Denna premie uppgår normalt till ett oväsentligt belopp och kan därför oftast kostnadsföras direkt, exempelvis som en övrig rörelsekostnad.

Upplysningar och information i årsredovisningen

I årsredovisningen ska upplysning lämnas om vilka principer som används för att räkna om fordringar och skulder i utländsk valuta till SEK. Vanligast här är att företaget skriver ”Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till balansdagens kurs.” Om företaget tillämpar säkringsredovisning görs följande tillägg: ”De fordringar och skulder som säkrats genom valutaterminer värderas till säkrad kurs.

Kontering i BAS

Här nedan finns en schematisk uppställning som visar hur olika typer av valutakursdifferenser ska konteras enligt BAS-kontoplanen. Under rubriken Läs mer finns också hänvisningar till lagar och normer.

Fördjupning

Typ av valutakursdifferens	Valutakursvinst	Valutakursförlust
Kontanter samt fordringar och skulder av rörelsekarakter, t.ex. på kundfordringar och leverantörsskulder, vilka ingår i rörelseresultatet	Konto 3960 Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekarakter	Konto 7960 Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekarakter
Långfristiga fordringar, inkl. fordringar på koncernföretag, intresseföretag, gemensamt stydda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Konto 8231 Valutakursvinster på långfristiga fordringar	Konto 8236 Valutakursförluster på långfristiga fordringar
Kortfristiga fordringar och placeringar, inkl. fordringar på koncernföretag, intresseföretag, gemensamt stydda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Konto 8331 Valutakursvinster på kortfristiga fordringar och placeringar	Konto 8336 Valutakursförluster på kortfristiga fordringar och placeringar
Skulder, inkl. skulder till koncernföretag, intresseföretag, gemensamt stydda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Konto 8431 Valutakursvinster på skulder	Konto 8436 Valutakursförluster på skulder

Valutakursdifferenser enligt K3

Den beskrivning av en säkringsrelation som återfinns ovan är även tillåten enligt K3 men här krävs en säkringsdokumentation för att dokumentera att det finns en säkringsrelation, vad den säkrade posten är, vilket säkringsinstrument som används, förfallodagar etc. K2 kräver inte detta eftersom K2 förutsätter att den tillåtna säkringsrelationen alltid är effektiv.

I K3 finns även möjlighet att använda andra säkringsrelationer såsom säkring av räntebetalningar genom ränteswappar och säkring av investeringar i utlandsverksamheter. Eftersom K3 innehåller en möjlighet till värdering till verkligt värde finns även säkringsredovisning till verkligt värde.

5

Läs mer

BFL

6 kap. 6 § BFL om redovisningsvaluta

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

2 kap. 6 § ÅRL om redovisningsvaluta

4 kap. 13 § ÅRL om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta

K2

K2 p. 4.4 om valutakursvinster och -förluster av rörelsekarakter samt valutakursdifferenser klassificerade som finansiella poster.

K2 p. 11.8 om långfristiga fordringar i utländsk valuta

K2 p. 13.5 om kortfristiga fordringar i utländsk valuta

K2 p. 17.8 om skulder i utländsk valuta

K3

K3 kap. 30 Effekter av ändrade valutakurser

Aktieägartillskott och koncernbidrag

Aktieägartillskott innebär att ägarna lämnar tillskott i form av pengar eller annat till företaget. Aktieägartillskott kan vara villkorade, exempelvis att återbetalning först kan ske när eget kapital uppnått en viss nivå, eller ovillkorade. Syftet är således att förstärka det egna kapitalet.

Reglerna om koncernbidrag är skattemässiga och syftet med dessa är att möjliggöra för en koncern att fördela resultatet mellan koncernföretagen så att skattebelastningen för koncernen som helhet blir i stort sett lika stor som om verksamheten hade bedrivits i ett enda företag.

Redovisning av dessa skiljer sig åt varför de behandlas separat.

Redovisning av aktieägartillskott enligt K2

Moderföretaget

Enligt K2 p. 19.5 ska aktieägartillskott som det ägande företaget lämnar redovisas som en ökning av aktiernas redovisade värde. En sedvanlig prövning av nedskrivningsbehov ska göras och måste göras om aktieägartillskottet görs för att täcka underskott. Detta kan åskådliggöras enligt följande:

Moderföretaget AB ger ett aktieägartillskott till Dotterföretaget AB på 100 000 kr för att täcka upp ett underskott vilket medför följande bokningar:

1310 Andelar i koncernföretag	1930 Checkräkning
100 000	100 000

Skulle Moderföretaget vid en nedskrivningsprövning komma fram till att substansen i Dotterföretaget inte är så stor att det redovisade värdet kan motiveras görs en nedskrivning enligt följande:

1310 Andelar i koncernföretag	8070 Nedskrivningar
100 000	100 000

Dotterföretaget

I dotterföretaget ska erhållna aktieägartillskott enligt p. 15.2 bokas mot eget kapital enligt följande:

2093 Erhållna aktieägartillskott	1930 Checkräkning
100 000	100 000

Redovisning av koncernbidrag

Ett koncernbidrag är avdragsgiltt för givaren och skattepliktig intäkt hos mottagaren om de generella ej kraven för koncernbidrag i IL är uppfyllda. Skatterättsligt finns inga beloppsmässiga begränsningar.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i p. 4.3 i K2 redovisas koncernbidrag alltid som bokslutsdisposition, dvs. oavsett om företaget erhåller eller tar emot koncernbidrag. Detta leder till följande bokningar av ett koncernbidrag på 100 000 kr:

Moderbolaget

2860 Skuld koncernföretag	8830 Lämnade koncernbidrag
100 000	100 000

Dotterbolaget

1661 Fordran moderföretag	8820 Mottagna koncernbidrag
100 000	100 000

Aktieägartillskott och koncernbidrag enligt K3

Aktieägartillskott ska, precis som i K2, öka andelarnas redovisade värde hos moderföretaget och öka eget kapital hos mottagaren vilket framgår av p. 6.4.

Enligt p. 6.6 i K3 är huvudregeln om koncernbidrag detsamma som K2, dvs. att koncernbidrag redovisas som bokslutsdisposition. I moderföretag får dock koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag redovisa som en ökning av andelens redovisade värde.

Periodisering av lönekostnader och lönerelaterade avgifter – kontoklasserna 27 och 29

I takt med att ett arbete utförs ackumuleras en skuld för arbetsgivaren till de anställda. I arbetsgivarens skuld ingår inte bara löneskulder. Cirka en fjärdedel av den totala skulden avser lagstadgade arbetsgivaravgifter och avtalade avgifter som arbetsmarknadsförsäkringar.

När det gäller arbetsmarknadsförsäkringarna är en väsentlig del av premierna hänförliga till avtalspension. För sådana kostnader ska särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) betalas med 24,26 %. I takt med att de anställda utför sitt arbete ackumuleras därför också en skuld för SLP.

Skuld eller upplupen kostnad för skatter och avgifter

Vid redovisningen skiljer man mellan å ena sidan sådan skuld som regleras iöpande (vanligtvis varje månad) och å andra sidan sådan skuld som regleras vid en utbetalning av intjänade semesterdagar. Den skuld som regleras månadsvis är känd både till sitt belopp och den tidpunkt skulden ska betalas. Det gäller dock inte den skuld som regleras först när semesterlönen betalas ut. Den skuld som regleras månadsvis redovisas i kontoklass 27 och den skuld som regleras i samband med en utbetalning av semesterlönen redovisas i kontogrupp 29 (som en upplupen kostnad).

a) Skuld som reglers månadsvis (K2 och K3)

I mars betalar företaget lön till de anställda med 200 000 kr. Skatt innehålls med 50 000 kr. Arbetsgivaravgifterna uppgår till 60 000 kr.

Arbetsgivaravgifterna och innehållen skatt betalas i april. Samtidigt betalas arbetsmarknadsförsäkringar med 10 000 kr.

Löneutbetalningen i mars

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
7010	200 000	2710	50 000
		1940	150 000
75XX	60 000	2731	60 000

Betalning av skatt och avgifter i april

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
2710	50 000	1940	120 000
2731	60 000		
7571	10 000		

Konto 7571 Arbetsmarknadsförsäkringar

5

Skuld som regleras vid uttag av intjänade semesterdagar

Den sammanlagda skulden som ackumuleras och regleras i samband med uttag av semesterdagar består av fyra olika skulder

- Skuld som ska betalas till den anställda i form av semesterlön
- Skuld för arbetsgivaravgifter som beräknas på semesterlönen
- Skuld för arbetsmarknadsförsäkringar som beräknas på semesterlönen (ej K2)
- Skuld för SLP på pensionsdelen av arbetsmarknadsförsäkringar (ej K2).

Arbetsmarknadsförsäkringar som beräknas på semesterlönen och SLP ska inte redovisas av företag som tillämpar K2-reglerna, punkt 17.10.

b) Skuld som regleras i samband med uttag av semesterdagar (K2 och K3)

På balansdagen finns det en skuld för inte uttagna semesterdagar på 300 000 kr. När skulden betalas ska, enligt arbetsgivarens beräkningar, arbetsgivaravgifter betalas med 90 000 kr.

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
7090	300 000	2920	300 000
7519	90 000	2940	90 000

Dessa noteringar görs både enligt K2 och K3. Utifrån den upplupna semesterlönen beräknas upplupna kostnader för arbetsmarknadsförsäkringar till 15 000 kr. Dessa upplupna kostnader redovisas endast av företag som tillämpar K3. Hur detta belopp ska redovisas och beskattas behandlas nedan under Redovisning och beskattning av arbetsmarknadsförsäkringar.

Redovisning och beskattning av arbetsmarknadsförsäkringar

Skuld eller fordran arbetsmarknadsförsäkringar (K2 och K3)

Det är vanligt att arbetsgivaren tecknar avtal om försäkringsskydd med t.ex. Fora. För dessa försäkringar betalar arbetsgivaren preliminära avgifter grundat på en uppskattad årslös. Eftersom det i princip är uteslutet att de preliminära avgifterna kommer att överensstämma med vad som faktiskt ska betalas, så uppkommer det en skuld eller fordran på balansdagen för arbetsmarknadsförsäkringar. Skuld redovisas på konto 2751 och fordran på konto 1688, med konto 7570 som motkonto. Skuld eller fordran framgår i regel av årsbesked från försäkringsgivaren och behöver därför inte beräknas av arbetsgivaren. Notera att denna skuld är känd till sitt belopp och den tidpunkt skulden ska betalas, varför den redovisas på ett konto i kontoklass 27.

Upplupna kostnader för arbetsmarknadsförsäkringar (K3)

Utifrån den redovisade semesterlöneskulden beräknas och redovisas upplupna kostnader för arbetsmarknadsförsäkringar. Det gäller dock inte arbetsgivare som tillämpar K2. I den beräknade posten upplupna kostnader för arbetsmarknadsförsäkringar ingår både pensionsförsäkringar och övriga försäkringar.

Vid inkomstbeskattningen gäller för den del av premierna som avser övriga försäkringar att tidpunkten för avdragsrätt följer god redovisningssed. För dessa utgifter är det inget problem, varken vid redovisningen eller beskattningen. För den del av premierna som är hänförliga till pensionsförsäkringspremier följer däremot avdrags-tidpunkten inte god redovisningssed. Enligt praxis medges i stället avdrag för de premier som är betalda när deklarationen lämnas.

Den största delen av premierna för arbetsmarknadsförsäkringar är hänförliga till pensionskostnader. Det innebär att en del av de upplupna pensionsförsäkringspremierna inte får dras av för innevarande beskattningsår, utan först följande år. Eftersom det är omöjligt att beräkna hur stor del av de upplupna premierna som kommer att ha betalats när deklarationen lämnas måste denna beräkning ske utifrån någon form av schablon.

c) Premier för arbetsmarknadsförsäkringar (K3)

Den upplupna kostnaden för arbetsmarknadsförsäkringar har beräknats till 15 000 kr, se ovan under b). Av detta belopp beräknas 12 000 kr vara hänförligt till ett pensionsavtal och 3 000 kr till övriga försäkringar. Beskattningstidpunkten för övriga försäkringar följer god redovisningssed och utgifterna ska därför dras av vid årets beskattning.

För kostnaden 12 000 kr för pensionsförsäkringen ska avdrag medges för de premier som har betalats när deklarationen lämnas. Företaget antar att 4 000 kr av pensionskostnaden kommer att vara betalda vid denna tidpunkt. Det innebär att 4 000 kr ska dras av i år och att 8 000 kr ska dras av nästa år då det är sannolikt att dessa har betalats när nästa års deklarationen lämnas. Av den bokförda kostnaden på 15 000 kr får alltså 7 000 kr ($3\ 000 + 4\ 000$) dras av i år och 8 000 kr nästa år.

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
7571	7 000	2951	7 000
7572	8 000	2959	8 000

Konto 7571 Arbetsmarknadsförsäkringar

Konto 2951 Upplupna avtalade arbetsmarknadsförsäkringar

Konto 7572 Arbetsmarknadsförsäkringar pensionsförsäkringspremier, deklarationspost

Konto 2959 Upplupna avtalade arbetsmarknadsförsäkringar, deklarationspost

5

d) SLP på arbetsmarknadsförsäkringar (K3)

Skuld för särskild löneskatt på pensionskostnader beräknas till 2 911 kr ($12\ 000\text{ kr} \times 24,26\%$).

Beskattningsunderlaget för SLP är de premier för pensionsförsäkring som är betalda när deklarationen lämnas. Beskattningsunderlaget vid årets beskattning är alltså 4 000 kr, vilket ger en skatt på 970 kr. Beskattningsunderlaget redovisas i ruta 1.4 på Inkomstdeklaration 2.

Vid beskattningen medges avdrag för den SLP som belöper på pensionspremier som ingår i beskattningsunderlaget för beskattningsåret. Avdrag medges däremot inte på reserverade kostnader för särskild löneskatt. Det innebär att vid årets beskattning medges inte avdrag för 1 941 kr ($2\ 911 - 970$) av den redovisade kostnaden för SLP.

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
7533	970	2514	970
7532	1 941	2943	1 941

Konto 7533 Särskild löneskatt för pensionskostnader

Konto 2514 Beräknad särskild löneskatt på pensionskostnader

Konto 7532 Särskild löneskatt på pensionskostnader, deklarationspost

Konto 2943 Beräknad upplupen särskild löneskatt på pensionskostnader, deklarationspost

Aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång

Inledning

Ett företag kan tillverka sin egen materiella anläggningstillgång. I såväl K2 som K3 ska det aktiveras. Under tillverkningen har företaget utgifter, såväl direkta som indirekta, för tillverkningen. En fråga som uppkommer är hur dessa ska hanteras i redovisningen. Den huvudsakliga frågan är om utgifterna ska redovisas över resultaträkningen för att sedan föras om till balansräkningen. På det sättet blir utgifterna bruttoredovisade i resultaträkningen.

Det alternativa sättet är att redovisa utgiften direkt i balansräkningen. På det sättet återspeglas ingen förbrukning i resultaträkningen.

K2 och K3 beskriver detta på olika sätt. I följande exempel förklaras hur olika utgifter vid aktivering av egenupparbetad materiell anläggningstillgång hanteras i de båda regelverken.

Förutsättningar

Ett bolag som säljer handelsvaror har under året haft utgifter för en egentillverkad anläggningstillgång.

Nedanstående tabell visar bolagets utgifter under det aktuella året. Den första kolumnen innehåller de totala utgifterna. Den andra kolumnen innehåller de utgifter som kan hänföras till tillverkningen av en anläggningstillgång. Den sista kolumnen visar resterande utgifter.

	Totalt	Varav tillverkning	Annat än tillverkning
Kostnader varor/material	10 000	2 300	7 700
Underentre-prenörer	3 500	3 500	0
Löner och sociala avgifter	30 000	12 400	17 600
Övriga personal-kostnader	2 500	10	2 490
Övriga externa kostnader	2 200	900	1 300
Avskrivningar	800	0	800
Summa	49 000	19 110	29 890

Det är första året som bolaget tillverkar en anläggningstillgång. Det innebär att ingående balans avseende anläggningstillgången är noll. I lagret finns bara handelsvaror. Av bolagets utgifter för varor/material för den egentillverkade anläggningstillgången (2 300) kommer 575 från bolagets lager av handelsvaror.

5

Resterande 1 725 (2 300 – 575) har särskilt förvärvats för den egen-tillverkade anläggningstillgången. Tillämpas K3 bokförs detta direkt som tillgång, medan det i K2 bokförs som utgift för varor.

Utgifterna för underentreprenörer, 3 500, hör till tillverkningen. Tillämpas K3 bokförs detta direkt som tillgång, medan det i K2 bokförs som utgift för underentreprenör.

De övriga externa utgifterna som är hänförliga till tillverkningen av tillgången, 900, baseras på en kalkyl. Det är med andra ord inte specifika utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen av tillgången. I såväl K2 som K3 ingår detta belopp i det som löpande har bokförts som övriga externa kostnader.

Utöver ovanstående noteras att bolaget har haft en försäljning upp-gående till 35 000.

Årsredovisning enligt K3 och K2

Värdet av den egentillverkade anläggningstillgången är 19 110, se ovanstående tabell. I såväl K2 som K3 kommer det beloppet att redovisas i balansräkningen. I följande tabell visas hur posterna redovisas i resultaträkningen i årsredovisning enligt K3 respektive K2.

	Resultaträkning enligt K3	Resultaträkning enligt K2	Se nedan
Nettoomsättning	35 000	35 000	
Aktiverat arbete för egen räkning	13 885	19 110	3)
Summa rörelsens intäkter m.m.	48 885	54 110	
Underentreprenörer		-3 500	1)
Handelsvaror	-8 275	-10 000	2)
Övriga externa kostnader	-2 200	-2 200	4)
Personalkostnader	-32 500	-32 500	
Avskrivningar	-800	-800	
Summa	5 110	5 110	

Förklaring till kolumnen Resultaträkning enligt K3

1) Utgifter för underentreprenörer (3 500) redovisas vid upprättande av årsredovisning enligt K3 direkt i balansräkningen. Ingenting redovisas i resultaträkningen då bolaget haft utgiften enbart för tillverkningen. Ingen egen resurs är förbrukad.

2) Av det material som har använts har 1 725 köpts in direkt för tillverkningen. Det framgår av beräkning ovan. I K3 redovisas detta belopp direkt i balansräkningen. Av den totala utgiften för handelsvaror redovisas då 8 275 (10 000 - 1 725) i en resultaträkning upprättagd enligt K3.

Fördjupning

Beloppet för handelsvaror i resultaträkningen förklaras av att bolaget har utgifter för annat än tillverkningen om 7 700. Dessutom har 575 av bolagets varulager förbrukats för tillverkning av anläggningstillgången.

- 3) Trots att värdet på tillgången i balansräkningen ökar med 19 110 visas en förändring i resultaträkningen om 13 885. Skillnaden är de utgifter som bokförs direkt mot balansräkningen ($19\ 110 - 3\ 500 - 1\ 725 = 13\ 885$). De 13 885 består med andra ord av personalkostnader (12 410), förbrukning av material i lager (575) och övriga externa kostnader häftförliga till tillverkningen (900).
- 4) Att kolumnen för övriga externa kostnader visar 2 200 trots att det finns en uppgift om att 900 (se tidigare i exemplet) av de övriga externa kostnaderna avser tillverkningen av tillgången beror på att de 900 inte är specifika utgifter som kunnat bokföras direkt mot tillgångskontot.

Förklaring till kolumnen Resultaträkning enligt K2

Här är alla utgifter bruttoredovisade. I K2 blir det överensstämmelse mellan förändringen i resultaträkningen på raden Aktiverat arbete för egen räkning och förändringen av tillgångens värde i balansräkningen.

5



6. Sökordsregister

Sökordsregister

A

absorberad kostnad 422
ackumulerade överavskrivningar 196
administrationsomkostnad 26, 293
aktiekapital 184
aktiekapital, ej registrerat 184
aktierelaterade ersättningar 300
aktieägartillskott 91, 101, 170
aktieägartillskott, fördjupning 441
aktivaterat arbete för egen räkning 270
aktiv marknad 37, 311
aktivering av egentillverkad materiell
 anläggningstillgång, fördjupning 447
allmän löneavgift, upplysning om 302
allmänna omkostnader 26, 293
andelar i börsnoterade företag
 finansiell anläggningstillgång 106
andelar i intresseföretag 100
andelar i koncernföretag
 finansiell anläggningstillgång 89
 kortfristig placering 169
anläggningstillgångar 20
arbetsgivaravgifter, upplysning om 302
arrendeintäkter 272
avdragsgill temporär skillnad 210, 349
avgångsvederlag, avtal om 302
avkastningsskatt 201
avräkning för skatter och avgifter 160
avskrivningar 304
 byggнader och markanläggningar 308
 förbättringsutgifter på annans fastig-
 het 308
 immateriella anläggningstillgångar 308
 maskiner och inventarier 308
avskrivningar enligt plan 308
avskrivningar, fördjupning 391
avskrivningsbart belopp 54, 55, 73, 310,
 311, 312
avskrivningsenhet 34, 52, 70, 305
avskrivningsmetod, linjär 37, 311
avskrivningsplan 34, 51, 69, 309
avskrivningsprocent, byggнader 51, 310
avsättning
 ta i anspråk 207

avsättningar för pensioner 199
avsättningar, förändring 287, 292, 293,
 300, 342
avtalsenliga sociala avgifter, upplysning
 om 302
avtalsenlig rättighet 36, 310
avyttring 38, 57, 75, 277, 318

B

balanserade utgifter 23
balanserat resultat 193
bestämmande inflytande 89
betald frånvaro 299
betydande komponenter 54
BFN:s K-regler 354
bidrag 279
bilar 64
bokslutsdispositioner 344
bolagsbildningskostnad 25, 36, 292
bonus 299
byggнader 47
bästa uppskatningen 206

C

checkräkningskredit 217, 230
courage 97, 107, 174

D

delpost, värdering av 123
derivat
 kortfristiga fordringar 160
 kortfristiga skulder 246
 långfristiga fordringar 119
 långfristiga skulder 224
diskontering 38, 56, 75, 306
diskonteringsränta 206
disposition av vinst eller förlust 182
djur i jordbruk 145
dotterföretag 89
dröjsmålsränta 252, 285, 292, 337,
 342

Sökordsregister

E

egentillverkad materiell anläggningstillgång, fördjupning 447
eget kapital 181
egetkapitalinstrument 185
egetkapitalkomponent 223
ekonomiska risker och fördelar 81
emissionsutgifter 215, 224, 227
energikostnader 289
enhetsavskrivning, fördjupning 401
ersättningar till anställda 298
ersättningsfond 344
ersättningsfond, fördjupning 412
etablering av verksamhet 25, 36, 292

F

fakturerad ej upparbetad intäkt 230
fastigheter, lager av 143
fastighetskostnader 289
fastighetsöverlåtelse, fördjupning 382
finansiella poster 320
finansiell leasing 81, 287, 312
finansieringskomponent 219
fondemission 188
fond för utvecklingsutgifter 190
fond för verkligt värde 193
fordringar hos intresseföretag
 kortfristiga 151, 156
 långfristiga 96
fordringar hos koncernföretag
 långfristiga 96
forskning 23
frakter 289
framtidens ekonomiska fördelar 55, 74, 312
framtidens kassaflöden 38, 56, 75, 306
fritt eget kapital 193
frivillig avgång 207
frånvaro, betald 299
fysisk tillgång 53, 71
färdigställa tillgång 26, 293
förbrukning, förväntad 37, 311
förbrukningsinventarier 289
förbrukningsmaterial 289
förbättringsutgifter på annans fastighet 83
förlagsinsatser 182, 184
förlustkontrakt 206
förlust vid avyttring 38, 57, 75, 278, 318
förlänga avtal 36, 311
förlängningsperiod 36, 311
förmåner 296

förnödenheter 125

förfliktelse
 informell 206
 legal 206
förfliktelser 199, 203
förfliktelse till anställd 299
försikt
 immateriella anläggningstillgångar 45
 materiella anläggningstillgångar 86
försikt från kunder 230
försikt från leverantörer 150
försäkringsersättning 207
försäljning av varor 252
försäljningsomkostnad 26, 293
förfutbetalda kostnader och upplupna
 intäkter 165, 169
förvaltningsavgift 97, 107, 174
förväntad förbrukning 37, 55, 74, 311, 312

G

gemensamt styrt företag 100
genomsnittsmetoden 109, 175
goodwill 42
gottgörelse 207, 344

H

halvfabrikat 132
handelsvaror 132, 138, 284
huvudintäkter 251
hyra av anläggningstillgångar 289
hyresintäkter 272
hyresrättigheter 30

I

immateriella anläggningstillgångar 23
indikation 311
ineffektivitet, identifierad 27, 293
informell förfliktelse 206
installationer 64
internt upparbetad goodwill 25, 36, 293
intresseföretag 100
intresseföretag, skulder till 230
intäkter från värdepapper 268
inventarier 64
inventarier av mindre värde 65

J

juridisk rättighet 36, 310

K

kapitalförsäkring 121
 kapitalrabatt 215, 227
 kassa och bank 178
 kompletterande normgivning 354
 komponentavskrivning, fördjupning 401
 komponenter 54, 55, 59, 73, 312
 koncernbidrag 322, 323, 344
 koncernbidrag, fördjupning 441
 koncerndefinition 89
 koncernföretag 90
 koncessioner 30
 konstruktion av en tillgång 135
 kopplingar, BAS – BR och RR K2 369
 kortfristiga placeringar 173
 kortfristiga skulder 227
 korttidsinventarier 65
 kostnader direkt hänförliga till försäljning 37, 56, 74, 306
 kostnadsersättningar 296
 kostnadsförda immateriella utgifter 25, 36, 292
 kostnadsfört revisionsarvode, upplysning om 294
 kreditinstitut, skulder till 230. Se kundfordringar 151
 kundfordringar, avskrivna 274
 kundregister 25, 36, 292

L

lager av värdepapper 143
 lagerfastigheter 143
 lagerförändring 251
 lansering produkter 25, 36, 292
 leasade tillgångar 80
 legal förpliktelse 206
 leverantörsskulder 230
 licensintäkter 272
 linjär avskrivningsmetod 37, 311
 lokalkostnader 289
 låneskulder
 kortfristiga 230
 långfristiga fordringar 119
 långfristiga skulder 215
 långfristiga värdepappersinnehav 106
 lån till delägare eller närliggande 115
 löneavdrag 240
 lönekostnader och lönerelaterade avgifter, fördjupning 443
 löner 296

M

management fees 268
 mark 47, 61
 maskiner 64
 materiella anläggningstillgångar 47
 medelantalet anställda 301
 medlemsinsatser 184
 moderföretag 89

N

nedskrivningar
 byggnader och mark 304
 finansiella anläggningstillgångar 340
 immateriella anläggningstillgångar 304
 kortfristiga placeringar 340
 maskiner och inventarier 304
 vissa omsättningstillgångar 304
 nedskrivningsprövning 91, 102, 321, 328
 nettoförsäljningsvärde 34, 52, 70, 305
 nettoomsättning 251
 nettopost successiv vinstavräkning 164
 nuvärde 206
 nuvärdet av framtida kassaflöden 28, 38, 56, 74, 306
 nyemission 188
 nyttjandeperiod 50, 62, 69
 nyttjandevärdet 28

O

obebyggda markområden 61
 oberoende verksamhetsgren 264
 obeskattade reserver 196
 obligationer
 finansiell anläggningstillgång 106
 obligationslån 217
 OBS-konto 248
 offentliga stöd 279
 ombyggnad 50
 omedelbart avdrag 78
 omlokalisering 25, 36, 293
 omorganisation 25, 36, 293
 ompröva avskrivningsmetod 37, 55, 74, 311, 312
 omsättningstillgångar 123
 ospecifierad skuld till leverantörer 249
 ovisst belopp 199, 203
 oviss tidpunkt 199, 203

Sökordsregister

P

patent 30
pensionskostnader 296
pensionskostnader, upplysning om 302
pensionsplaner 299
pensionsstiftelse 201
periodisering 54, 73, 310, 311
periodisering av lönekostnader,
 fordjupning 443
periodiseringsfonder, förändring 344
personalkostnader 296
PR 289
produktion av en tillgång 135
produktionsberoende avskrivningsmetod
 55, 74, 312
pågående nyanläggningar 86
pågående projekt 45
pågående tjänsteuppdrag för annans
 räkning 146, 230
pågående tjänsteuppdrag för annans
 räkning, fördjupning 424

R

realisationsförlust 38, 57, 75, 278, 317,
 318
realisationsresultat 336
realisationsvinst 38, 57, 75, 278, 318
realisationsvinster, anläggningstillgångar
 276
reglera förpliktelsen 206
reklam 25, 36, 289, 293
reparation 289
reparation och underhåll, byggnader
 59
resekostnader 289
reservfond 184
residual rätt 185
restituerad skatt 348
restvärde 55, 73, 312
restvärdemetoden 79
resultat från andelar i
 intresseföretag 325
 koncernföretag 320
resultat från övriga finansiella
 anläggningstillgångar 332
royaltyintäkter 272
råvaror 125
råvaror och fornödenheter 284
råvarupris 120, 161, 225

räkenskapsenlig avskrivning

 huvudregel 78
 kompletteringsregel 78
ränteintäkter 332, 336
räntekostnader 341
räntesats 110, 120, 161, 225
räntor på lån 341
rörelseförlust, identifierad 27, 293
rörelseintäkter 251
rörelsekostnader 284
rörelsekostnader, övriga 314

S

sammansatta finansiella instrument
 223
sannolik förpliktelse 199, 203
sidointäkter 268
skattefordringar 160
skattekonto 160
skattemässigt underskottsavdrag 210,
 349
skattemässigt värde 211
skatter 348
skatteskulder 236
skatteskuld, fördjupning 411
skatt på pensionskostnader, upplysning
 om 302
skatt på pensionsmedel, upplysning om
 302
skillnad i förbrukningen 54
skulder till intresseföretag
 långfristiga 217
skulder, övriga 238
skuldkomponent 223
sociala avgifter 239, 296, 443
stadigvarande
 brukas 123
 innehas 123
stiftelses förmögenhet 201
stöd 279
substansförvärv 212
systematisk periodisering 54, 73, 310,
 311
säljfrämjande åtgärd 25, 36, 293
särskild löneskatt 239



T

tas i bruk 55, 74, 312
tekniska anläggningar 64

terminskontrakt 203, 225
terminssäkring, fördjupning 438
tillbyggnad 50
tillgångsdefinition 54
tillgänglig att användas 55, 73, 311
tillverkade enheter 55, 73, 311
tjänste- och entreprenaduppdrag 252
 fast pris, alternativregel 255
 fast pris, huvudregel 254
 pågående. Se pågående tjänsteuppdrag
transporter 289
transportmedel 64, 289

U

underhåll 289
upparbetade men ej fakturerad intäkter 163
uppdagsutgifter 147, 297
upplupen avkastning 97, 108
upplupet anskaffningsvärde 98, 111, 154
upplupet anskaffningsvärde, definition 176
upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 247
uppskjuten skatt 348
uppskjuten skattefordran 117
uppskjuten skatteskuld 199
uppskrivning 188
uppskrivningsfond 184, 188
utbildning 25, 27, 36, 292
utbildning 293
utdelningar 332, 336
utgivningsrädder 25, 36, 292
utgående moms 238
uthyrning av personal, tillfällig 268
utmätning i lön 239
utrangering 38, 57, 75, 277, 318
utveckling 23

V

valutakurs 110, 120, 161, 225
valutakursdifferenser 275, 332
valutakursdifferenser, fördjupning 436
valutakursförluster 314
valutakursvinster 275
varulager 125
varulager, fördjupning 421
varumärken 25, 36, 292
verkligt värde 28, 37, 56, 74, 306
verktyg 64
vinstdelning 299
vinst vid avyttring 38, 57, 75, 278, 318
värdehöjande förbättringar, fördjupning 401
värdepapper, lager av 143
värdepappersportfölj 107, 110
väsentlig skillnad i förbrukning 54
växelskulder 230

Å

årets resultat 193
årsredovisning K2, exempel 357
återvinningsvärde 27, 37, 56

Ä

ägarintresse, definition 100
ägarintressen i övriga företag 100

Ö

ökning av aktiekapitalet 188
överavskrivningar, förändring 344
överkursfond 193
övriga externa kostnader 289
övriga fordringar
 kortfristiga 156
 långfristiga 96
övriga rörelseintäkter 272