

Redovisning

Författningar

Bokföringslag (1999:1078)	267
Årsredovisningslag (1995:1554)	279

Bokföringsnämndens uttalanden och allmänna råd

BFNU 91:3	Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggande genom särskild redovisning av pensionsskuld	315
BFNU 95:3	Redovisning i avkastningsstiftelser	316
BFNAR 2002:1	Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.	318
BFNAR 2002:2	Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund	326
BFNAR 2002:3	Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund	333
BFNAR 2002:8	Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund	336
BFNAR 2002:9	Hur medelantalet anställda m.m. skall redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund	347
BFNAR 2002:10	Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund	356
BFNAR 2002:11	Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ	363
BFNAR 2006:11	Gränsvärden	366

FAR SRS rekommendationer och uttalanden

RedR 4	Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad	376
RedU 4	Fastighetsskatt, särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionsmedel	382

Redovis-
ning

Svenska kyrkans redovisningskommitté (KRED)

Årsredovisning för Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter – 2007 års branschpassning	383
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor	417
Redovisning av gravskötsel	426

Förarbeten

Ny bokföringslag m.m., prop. 1998/99:130 – utdrag	441
--	-----

Bokföringslag (1999:1078)

(senast ändrad genom SFS 2007:596)

1 kap. Inledande bestämmelser	268
Lagens innehåll	268
Definitioner	268
Språk	269
2 kap. Kretsen av bokföringsskyldiga	269
När juridiska personer är bokföringsskyldiga	269
När fysiska personer är bokföringsskyldiga	270
Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.	270
3 kap. Räkenskapsår	270
Normalt räkenskapsår	270
Annat tolv månaders räkenskapsår	270
Förkortat eller förlångt räkenskapsår	271
Gemensamt räkenskapsår för flera verksamheter	271
Gemensamt räkenskapsår för koncernföretag	271
Omläggning av räkenskapsår	271
Föreläggande om rättelse	271
Räkenskapsår i finansiella företag	271
4 kap. Bokföringsskyldighetens innebörd	271
Allmänt om vad bokföringsskyldigheten innebär	271
God redovisningssed	271
Upprättande av balansräkning när bokföringsskyldigheten inträder eller när grunden för denna ändras	271
Bokföring för flera verksamheter	272
Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga	272
Redovisningsvaluta	272
5 kap. Löpande bokföring och verifikationer	272
Grundbokföring och huvudbokföring	272
Tidpunkten för bokföring	272
Bokslutstransaktioner	273
Sidoordnad bokföring	273
Rättelse av bokföringspost	273
Verifikationer	273
Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser	273
Systemdokumentation och behandlingshistorik	273
Kassaregister	274
6 kap. Hur den löpande bokföringen avslutas	274
När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning	274
Årsredovisningens innehåll m.m.	274
När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut i stället för en årsredovisning	274
Årsbokslutets innehåll	275
Tilläggsupplysningar i årsbokslutet	275
Förenklat årsbokslut	276
Tidpunkten för färdigställande av årsbokslutet	276
Specifikation till årsredovisning eller årsbokslut	276
7 kap. Arkivering av räkenskapsinformation m.m.	276
Former för bevarande	276
Tid och plats för förvaring	276
Tillfällig förvaring av verifikation utomlands	276
Utomlands placerad utrustning m.m.	277

Redovisning

Förvaring av dokument m.m. som hör till en filial utomlands	277
Överföring av räkenskapsinformation på maskinläsbart medium till annan form	277
När räkenskapsinformation får förstöras	277
8 kap. Utvecklandet av god redovisningssed	278
9 kap. Överklagande	278
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	278

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

1 § I denna lag finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för vissa fysiska och juridiska personer. Lagen innehåller bestämmelser om

- kretsen av bokföringsskyldiga (2 kap.),
- räkenskapsår (3 kap.),
- bokföringsskyldighetens innebörd (4 kap.),
- löpande bokföring och verifikationer (5 kap.),
- hur den löpande bokföringen avslutas (6 kap.),
- arkivering av räkenskapsinformation m.m. (7 kap.),
- utvecklandet av god redovisningssed (8 kap.), samt
- överklagande (9 kap.).

Definitioner

2 § I denna lag betyder

1. *företag*: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,
2. *verksamhet*: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,
3. *moderföretag*: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),
4. *koncern*: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,
5. *bokföringspost*: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,
6. *affärshändelser*: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,
7. *verifikation*: de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen,
8. *räkenskapsinformation*:
 - a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i
 - 4 kap. 3 § (balansräkning),
 - 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),
 - 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),
 - 5 kap. 6 § (verifikation),
 - 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
 - 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
 - 6 kap. 2 § (årsredovisning),
 - 6 kap. 4 § (årsbokslut),
 - 6 kap. 5 § (noter till balansräkning och resultaträkning),
 - 6 kap. 10 § (förenklat årsbokslut), samt
 - 6 kap. 12 § (specifikation av balansräkningspost),
 - b) avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt
 - c) sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det skall gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen,

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

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § skall vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag som hänför sig till nettoomsättning, till nettoomsättningen lägga bi drag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. *Lag (2007:134)*.

3 § Vad som sägs i denna lag om juridiska personer tillämpas inte på dödsbon. I fråga om dödsbon gäller i stället vad som sägs om fysiska personer.

Språk

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

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

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

Av 2 kap. 5 §, 7 kap. 7 § och 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) följer att en årsredovisning, en koncernredovisning och en delårsrapport alltid skall avfattas på svenska. *Lag (2006:874)*.

2 kap. Kretsen av bokföringsskyldiga

När juridiska personer är bokföringsskyldiga

1 § En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2–5 §§.

2 § Följande juridiska personer är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i andra–fjärde styckena:

1. ideella föreningar,
2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Juridiska personer som anges i första stycket är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger en och en halv miljon kronor. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för den juridiska personens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller
2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt andra stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern, är den bokföringsskyldig även om förutsättningarna enligt andra stycket inte är uppfyllda. *Lag (2006:874)*.

3 § Stiftelser är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger ett gränsbelopp som motsvarar tio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för stiftelsens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller

2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt första stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste åren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Följande stiftelser är dock bokföringsskyldiga även om förutsättningarna enligt första stycket inte är uppfyllda:

1. stiftelser som bedriver näringsverksamhet,
2. stiftelser som är moderstiftelser,
3. insamlingsstiftelser enligt 11 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220),
4. kollektivavtalsstiftelser enligt 11 kap. 3 § samma lag,
5. stiftelser som har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting,
6. pensionsstiftelser enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
7. personalstiftelser enligt 27 § samma lag.

4 § När värdet på tillgångarna enligt 2 § andra stycket och 3 § första stycket bestäms, skall varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden. Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet, om ett sådant värde finns.

5 § Följande juridiska personer är inte bokföringsskyldiga enligt denna lag:

1. staten, kommunerna, landstingen, kommunalförbunden och regionförbunden,
2. konkursbon, samt
3. stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

När fysiska personer är bokföringsskyldiga

6 § En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna.

Vid tillämpningen av första stycket skall uthyrning av en sådan privatbostadsfastighet som avses i 2 kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229) inte anses som näringsverksamhet. Ägande eller brukande av en sådan näringsfastighet som avses i 2 kap. 14 § nämnda lag skall alltid anses som näringsverksamhet. *Lag (1999:1304).*

Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.

7 § I lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

3 kap. Räkenskapsår

Normalt räkenskapsår

1 § Ett räkenskapsår skall omfatta tolv månader.

Fysiska personer, handelsbolag där en fysisk person skall beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst och sådana samfällighetsförvaltande juridiska personer som avses i 6 kap. 6 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha kalenderåret som räkenskapsår.

Andra företag får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj – den 30 april, den 1 juli – den 30 juni eller den 1 september – den 31 augusti. *Lag (1999:1304).*

Annat tolv månaders räkenskapsår

2 § Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, kan Skatteverket medge att annan period av tolv hela månader än som följer av 1 § får utgöra räkenskapsår. *Lag (2003:727).*

Förkortat eller förlängt räkenskapsår

3 § När bokföringsskyldigheten inträder eller räkenskapsåret läggs om, får räkenskapsåret omfatta kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst arton månader. Räkenskapsåret får också kortas av om bokföringsskyldigheten upphör.

Gemensamt räkenskapsår för flera verksamheter

4 § Om ett företag bedriver flera verksamheter, skall det tillämpa samma räkenskapsår för dessa.

Gemensamt räkenskapsår för koncernföretag

5 § Företag som ingår i samma koncern skall ha gemensamt räkenskapsår.

Om det finns synnerliga skäl, kan Skatteverket medge att olika räkenskapsår får tillämpas.

Om en fysisk person som bedriver jordbruksverksamhet också äger ett aktiebolag, som också bedriver jordbruksverksamhet, utan att han är skyldig att upprätta koncernredovisning, får aktiebolaget, trots bestämmelsen i första stycket, ha brutet räkenskapsår. *Lag (2003:727).*

Omläggning av räkenskapsår

6 § Räkenskapsår får läggas om endast om Skatteverket ger tillstånd till det. Tillstånd behövs dock inte

1. för omläggning från brutet räkenskapsår till kalenderår,
2. för omläggning till gemensamt räkenskapsår i fall som avses i 4 § och 5 § första stycket. *Lag (2003:727).*

Föreläggande om rättelse

7 § Om ett företag tillämpar brutet räkenskapsår i strid med 1 § andra stycket, får Skatteverket förelägga företaget att lägga om räkenskapsåret till kalenderår. Ett sådant föreläggande får förenas med vite. *Lag (2003:727).*

Räkenskapsår i finansiella företag

8 § I 1 kap. 7 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och i 1 kap. 6 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag finns bestämmelser om räkenskapsår i vissa företag.

4 kap. Bokföringsskyldighetens innebörd*Allmänt om vad bokföringsskyldigheten innebär*

1 § Ett företag skall

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§,
2. se till att det finns verifierationer enligt 5 kap. 6–9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §,
3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2,
4. upprätta en balansräkning enligt 3 §, och
5. avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap. *Lag (2006:874).*

Redovisning

God redovisningssed

2 § Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Upprättande av balansräkning när bokföringsskyldigheten inträder eller när grunden för denna ändras

3 § När bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, skall företaget utan dröjsmål upprätta en öppningsbalansräkning.

Vid upprättandet av öppningsbalansräkningen gäller 6 kap. 4 § andra stycket eller, om företaget är ett sådant företag som avses i 6 kap. 3 § andra stycket andra mening- en, 6 kap. 10 § i tillämpliga delar. *Lag (2006:874).*

Bokföring för flera verksamheter

4 § Om ett företag bedriver flera verksamheter, skall det ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter.

Trots bestämmelsen i första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Företag som avses i 6 kap. 1 § skall i så fall löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på en gemensam plats. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, skall arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga

5 § Ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed.

Trots bestämmelsen i första stycket får församlingar i Svenska kyrkan som ingår i en kyrklig samfällighet enligt 3 § andra stycket lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ha en gemensam bokföring som omfattar församlingarnas och samfällighetens verksamheter. Vidare får prästlönetillgångar enligt 10 § lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ha gemensam bokföring, om de förvaltas tillsammans.

Redovisningsvaluta

6 § Affärshändelserna skall kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan skall vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, medlemsbanker, understödsföreningar, försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag får dock redovisningsvalutan i stället vara euro.

Byte av redovisningsvaluta får ske endast vid ingången av ett nytt räkenskapsår. Bestämmelser om omräkning i samband med byte av redovisningsvaluta finns i årsredovisningslagen (1995:1554).

Har företaget bytt redovisningsvaluta, får ett nytt byte göras endast om Skatteverket tillåter det. Tillstånd får vägras endast om det finns anledning anta att bytet har ett otillbörligt syfte.

Trots bestämmelserna i första–tredje styckena får en filial i annat land ha sin redovisning i en valuta som i det landet godtas som redovisningsvaluta. *Lag (2003:727).*

5 kap. Löpande bokföring och verifikationer

Grundbokföring och huvudbokföring

1 § Affärshändelserna skall bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

En affärshändelse som avser mottagandet av en gåva behöver inte bokföras, under förutsättning att

1. gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt, och
2. det är förenligt med god redovisningssed. *Lag (2006:874).*

Tidpunkten för bokföring

2 § Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske.

Affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed.

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 § får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Vad som sägs i tredje stycket gäller också andra företag, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. *Lag (2006:874).*

Bokslutstransaktioner

3 § I samband med att den löpande bokföringen avslutas skall sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

Sidoordnad bokföring

4 § Vid bokföringen skall konton över tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick. *Lag (2006:874).*

Rättelse av bokföringspost

5 § Om en bokföringspost rättas, skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelsen genom en särskild rättelsepost, skall det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen.

Verifikationer

6 § För varje affärshändelse skall det finnas en verifikation. Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i 7 kap. 1 § första stycket, skall denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 7 och 8 §§, användas som verifikation.

Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifikationen, får bokföringen grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.

7 § Verifikationen skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen skall det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet skall kunna fastställas.

8 § Uppgifter enligt 7 § första stycket får utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisingssed.

9 § Om en verifikation rättas, skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den.

Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser

10 § Vad som föreskrivs i 1–9 §§ gäller även andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser.

Systemdokumentation och behandlingshistorik

11 § Företaget skall upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget skall också upprätta sådana beskrivningar över genomförda be-

arbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Om företaget har flera separata bokföringar, skall det av systemdokumentationen för varje bokföring framgå var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas.

Kassaregister

12 §¹ I lagen (2007:592) om kassaregister m.m. finns bestämmelser om användning av kassaregister i vissa fall. *Lag (2007:596).*

6 kap. Hur den löpande bokföringen avslutas

När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning

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

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,
6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,
7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c skall fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom intervinst, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av intervinst. *Lag (2006:874).*

Årsredovisningens innehåll m.m.

2 § En årsredovisning skall upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut i stället för en årsredovisning

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

¹ Denna lydelse träder i kraft den 1 januari 2010 enligt lag (2007:596) [red.anm.].

Årsbokslutet skall upprättas enligt 4–9 §§. Företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 1 § får upprätta årsbokslutet i förenklad form enligt 10 §.

Lag (2006:874).

Årsbokslutets innehåll

4 § Ett årsbokslut skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Årsbokslutet skall upprättas i vanlig läsbar form. Beloppen i årsbokslutet skall anges i svenska kronor.

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

- 1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som skall göras till nettoomsättningen,
- 1 kap. 4–6 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,
- 2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 2 kap. 7 § om undertecknande,
- 3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
- 3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,
- 3 kap. 9 § om avsättningar,
- 3 kap. 13 § första stycket om extraordinära poster,
- 4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,
- 4 kap. 3 § om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,
- 4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,
- 4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,
- 4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
- 4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
- 4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, och
- 4 kap. 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån. *Lag (2007:134).*

Tilläggsupplysningar i årsbokslutet

5 § I årsbokslutet skall företaget lämna de ytterligare upplysningar som anges i 6–9 §§.

Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554), får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Lämnas upplysningarna i noter, skall hänvisning göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen som upplysningarna hänför sig till.

6 § Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder skall anges.

För poster i balansräkningen som avser tillgångar, avsättningar eller skulder i annan valuta än redovisningsvalutan skall anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan. *Lag (2000:31).*

7 § För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) skall uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen,
3. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen,
4. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen,
5. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster skall anges.

8 § För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) skall den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen anges.

9 § Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, skall upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen skall anges.

Förenklat årsbokslut

10 § Ett förenklat årsbokslut skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det skall upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form.

I fråga om undertecknande av årsbokslutet gäller 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) i tillämpliga delar. *Lag (2006:874).*

Tidpunkten för färdigställande av årsbokslutet

11 § Årsbokslutet skall färdigställas så snart det kan ske, dock senast sex månader eller, i stiftelser, fyra månader efter räkenskapsårets utgång. *Lag (2006:874).*

Specifikation till årsredovisning eller årsbokslut

12 § För varje sammandragen post i den balansräkning som skall ingå i årsredovisningen eller årsbokslutet skall, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i posten specificeras i en särskild förteckning, som inte behöver offentliggöras. *Lag (2006:874).*

7 kap. Arkivering av räkenskapsinformation m.m.

Former för bevarande

1 § Räkenskapsinformation skall bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan skall bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat skall bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Tid och plats för förvaring

2 § Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation skall vara varaktiga och lätt åtkomliga. De skall bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De skall förvaras i Sverige, i ordnat skick och på tryggsäker och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 1 § första stycket 1 eller 2 skall hållas tillgängliga i Sverige under hela den tid som anges i första stycket.

Tillfällig förvaring av verifikation utomlands

3 § Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, får ett dokument som innefattar en verifikation, trots bestämmelserna i 2 §, tillfälligt förvaras utomlands.

Utomlands placerad utrustning m.m.

3 a § Trots bestämmelserna i 2 § får ett företag förvara maskinläsbara medier och hållbara maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom Europeiska unionen om

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till Skatteverket eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen,
2. företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden, och
3. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i sådan form som avses i 1 § 1 eller 2.

Första stycket gäller också förvaring i ett land utanför Europeiska unionen med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd som är likartad med de som föreskrivs i

- rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för in- och utdrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt,
- rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsområdet, och
- rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt). *Lag (2003:1135).*

4 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands även om förutsättningarna enligt 3 a § inte föreligger. I sådana fall får maskinutrustning och system som avses i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid.

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn. *Lag (2003:1135).*

Förvaring av dokument m.m. som hör till en filial utomlands

5 § Bestämmelserna i 2 § om förvaring i Sverige gäller inte dokument, mikroskrift, maskinläsbara medier, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringsskyldigt i det landet.

Överföring av räkenskapsinformation på maskinläsbart medium till annan form

6 § Ett företag får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium.

Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan och är av det slag som företaget normalt bevarar på maskinläsbart medium, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. *Lag (2006:874).*

När räkenskapsinformation får förstöras

7 § Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tid som anges i 2 §.

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

Även om ett tillstånd enligt första stycket har meddelats, får dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara information som omfattas av lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. inte förstöras förrän tidigast fem år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Förstöring får dock ske om informationen bevaras på annat sätt. *Lag (2005:591).*

8 kap. Utvecklandet av god redovisningssed

1 § Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart.

Av 1 kap. 5 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, 1 kap. 4 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag och 23 kap. 15 § 3 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden följer att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om redovisning för finansiella företag.

Lag (2007:551).

9 kap. Överklagande

1 § En myndighets beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1999:1078

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om juridiska personer som avses i 2 kap. 2 § första stycket skall dock lagen tillämpas först från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2000. Detsamma gäller fysiska personer som vid utgången av år 1999 inte var bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1976:125) och som skulle vara bokföringsskyldiga enligt den nya lagen endast därför att de äger eller brukar en näringsfastighet.
2. Bokföringslagen (1976:125) skall upphöra att gälla vid utgången av år 1999. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt. I fråga om juridiska personer som avses i 2 kap. 2 § första stycket, med undantag av Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar, skall lagen även tillämpas för räkenskapsår som inleds före utgången av år 2000. Lagen skall vidare tillämpas på understödsföreningar som med stöd av punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:1114) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag alltså tillämpar 29 och 30 § lagen (1972:262) om understödsföreningar.

Bestämmelsen i 16 § andra stycket bokföringslagen får tillämpas även för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

3. Jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall upphöra att gälla vid utgången av år 2000. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.
4. Om det i en lag eller i en annan författning hänvisas till någon föreskrift i bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) som har ersatts av en föreskrift i denna lag, tillämpas i stället den nya föreskriften.

2006:874

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2006.

2007:134

Denna lag träder i kraft den 1 maj 2007 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 april 2007.

2007:551

Denna lag träder i kraft den 1 november 2007.

2007:596

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

Årsredovisningslag (1995:1554)

(senast ändrad genom SFS 2007:872)

1 kap. Inledande bestämmelser	281
Lagens tillämpningsområde	281
Allmänna definitioner	281
Koncern- och intresseföretagsdefinitioner	281
2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning	282
Årsredovisningens delar	282
Överskådlighet och god redovisningssed	283
Rättvisande bild	283
Andra grundläggande redovisningsprinciper	283
Språk och form	283
Valuta	283
Årsredovisningens undertecknande	284
3 kap. Balansräkning och resultaträkning	284
Balansräkningens innehåll	284
Resultaträkningens innehåll	284
Uppställningsformer	284
Jämförelsetal	285
Överkursfonden	285
Särskilda poster i en ekonomisk förenings balansräkning och resultaträkning	285
Större periodiseringsposter	285
Avsättningar	285
Resultaträkning i förkortad form	286
Extraordinära intäkter och kostnader	286
4 kap. Värderingsregler	286
Vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar	286
Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar	286
Avskrivning av anläggningstillgångar	286
Nedskrivning av anläggningstillgångar	287
Uppskrivning av anläggningstillgångar	287
Värdering av omsättningstillgångar	288
Värdering av pågående arbeten	288
Varulagrets anskaffningsvärde	288
Redovisning till bestämd mängd och fast värde	288
Omräkning av fordringar och skulder	288
Redovisning enligt kapitalandelsmetoden	288
Egna aktier	288
Värdering av finansiella instrument	288
Värdering av säkrade poster	289
Värdering av vissa tillgångar till verkligt värde	290
Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån	290
Omräkning av förlagsinsatser	290
5 kap. Tilläggsupplysningar	290
Tilläggsupplysningarnas placering	290
Värderings- och omräkningsprinciper	290
Anläggningstillgångar	290
Uppgifter om taxeringsvärden	291
Finansiella instrument	291
Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde	291
Nettoomsättningens fördelning	292
Inköp och försäljning inom koncernföretag	292

Redovis-
ning

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag	292
Kortfristiga och långfristiga balansposter	292
Ställda säkerheter	293
Lån till ledande befattningshavare	293
Konvertibla lån	293
Aktiebolags eget kapital	293
Ekonomisk förenings eget kapital	293
Upplysningar om skatter	294
Medelantalet anställda under räkenskapsåret	294
Sjukfrånvaro	294
Könsfördelningen bland ledande befattningshavare	294
Löner, ersättningar och sociala kostnader	294
Pensioner och liknande förmåner	295
Tidigare styrelse och verkställande direktör	295
Suppleanter och vice verkställande direktör	295
Avtal om avgångsvederlag	295
Uppgift om moderföretag	295
Särskilt om europabolag och europakooperativ	295
6 kap. Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys	296
Förvaltningsberättelse	296
Finansieringsanalys	297
7 kap. Koncernredovisning	298
Allmänna bestämmelser	298
Principer för upprättande av koncernredovisning	299
Tilläggsupplysningar	300
Hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen	301
Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen	302
Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys	303
Koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen	303
8 kap. Offentliggörande	304
Registreringsmyndigheten	304
Årsredovisningens avlämnande till revisorerna	304
Ingivande till registreringsmyndigheten	304
Registrering i aktiebolagsregistret	305
Kungörande	305
Föreningsavgifter för aktiebolag	306
Personligt betalningsansvar	307
Vite	307
Publicering av årsredovisningen	307
Koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse	307
9 kap. Delårsrapport	308
Skyldighet att lämna delårsrapport	308
Tillhandahållande av delårsrapport	308
Delårsrapportens innehåll	308
10 kap. Överklagande	309
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	309
Bilaga 1 – Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)	311
Bilaga 2 – Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning)	313
Bilaga 3 – Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)	314

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport.

Lagen är, om inte annat föreskrivs i 2 §, tillämplig på sådana företag som avses i 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078). *Lag (1999:1112).*

2 § Lagen är inte tillämplig på företag som avses i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, om inte annat är särskilt föreskrivet i dessa lagar.

Företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna är inte skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt denna lag. *Lag (1999:1112).*

Allmänna definitioner

3 § I denna lag betyder

1. *företag*: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,
2. *andelar*: aktier och andra andelar i juridiska personer,
3. *nettoomsättning*: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
4. *större företag*:
 - företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller
 - företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,
5. *mindre företag*: företag som inte är större företag,
6. *större koncerner*: koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,
7. *mindre koncerner*: koncerner som inte är större koncerner.

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

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) skall vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 6 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. *Lag (2007:541).*

Koncern- och intresseföretagsdefinitioner

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

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

Redovisning

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

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

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

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

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

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

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

6 § I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning. *Lag (1999:1112).*

7 § Om ett företag har blivit moderföretag, skall ledningen för företaget meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning skall lämna ledningen för moderföretaget de upplysningar som behövs för att en koncernredovisning skall kunna upprättas. *Lag (1999:1112).*

2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens delar

1 § En årsredovisning skall bestå av

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

I årsredovisningen för ett större företag skall det även ingå en finansieringsanalys.

Lag (2006:871).

Överskådlighet och god redovisningssed

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

Rättvisande bild

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

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

Andra grundläggande redovisningsprinciper

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

1. Företaget skall förutsättas fortsätta sin verksamhet.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
 - b) hänsyn skall tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
 - c) hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av skall värderas var för sig.
6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår skall stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

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

Lag (2004:1173).

Språk och form

5 § Årsredovisningen skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form. I aktiebolag får den i stället upprättas i elektronisk form. *Lag (2006:487).*

Valuta

6 § Beloppen i årsredovisningen skall anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). I så fall skall upplysning om omräkningskursen lämnas i en not.

Vid byte av redovisningsvaluta skall balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen skall utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

Lag (2000:34).

Årsredovisningens undertecknande

7 § I aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, skall årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, skall även denne skriva under årsredovisningen. I aktiebolag får årsredovisningen undertecknas med avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer.

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

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

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

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

Årsredovisningen skall innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Lag (2006:487).

3 kap. Balansräkning och resultaträkning

Balansräkningens innehåll

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

Resultaträkningens innehåll

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

Uppställningsformer

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

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

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

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller
2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not. *Lag (1999:1112).*

4 a § Trots bestämmelserna i 3 och 4 §§ får företag som avses i andra stycket dela upp anläggningstillgångar och omsättningstillgångar samt skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Bestämmelserna i första stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och
2. andra företag vars andelar eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad. *Lag (2007:541).*

Jämförelsetal

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

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

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

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

Överkursfonden

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

Särskilda poster i en ekonomisk förenings balansräkning och resultaträkning

6 § Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.

Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. *Lag (1999:1112).*

7 § I resultaträkningen för en ekonomisk förening skall sådan överskottsutdelning som avses i 10 kap. 1 § andra stycket 1 lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost. *Lag (1999:1112).*

Större periodiseringsposter

8 § Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. *Lag (2006:871).*

Avsättningar

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

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.

Lag (1999:1112).

10 § Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen.

Lag (2006:871).

Resultaträkning i förkortad form

11 § Mindre företag får, om det är motiverat av konkurrensskäl, slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket skall i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Företaget skall i en not upplysa om skälen för sammanslagningen. Uppgift om nettoomsättningen får dock utelämnas om det är motiverat och Bolagsverket medger det. *Lag (2006:871).*

12 § har upphävts genom lag (2007:132).

Extraordinära intäkter och kostnader

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

Större företag skall dessutom specificera extraordinära intäkter och kostnader till storlek och art i en not. *Lag (2006:871).*

4 kap. Värderingsregler*Vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar*

1 § Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

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

Lag (1999:1112).

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

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

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

3 § Anläggningstillgångar skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4–6 §§, 12 §, 13 a §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §.

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

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

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

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

Lag (2004:1173).

Avskrivning av anläggningstillgångar

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

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

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

Nedskrivning av anläggningstillgångar

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

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

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

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

Uppskrivning av anläggningstillgångar

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

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

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

7 § Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för

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

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

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

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

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

Värdering av omsättningstillgångar

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

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

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renkötsel värderas till det värde som fastställs av Skatteverket. *Lag (2004:1173).*

Värdering av pågående arbeten

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

Varulagrets anskaffningsvärde

11 § 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.

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, skall större företag ange skillnadsbeloppet i en not med fördelning på de poster som är upptagna i balansräkningen. Nettoförsäljningsvärdet skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen.

Lag (2006:871).

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

12 § Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. *Lag (1999:1112).*

Omräkning av fordringar och skulder

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

Redovisning enligt kapitalandelsmetoden

13 a § Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får redovisa andelar i intresseföretag i balansräkningen och resultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 25–29 §§, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. *Lag (2004:1173).*

Egna aktier

14 § Egna aktier får inte tas upp som tillgång.

Vid värdering av ett moderföretags andelar i ett dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget inte anses ha något värde. *Lag (2001:934).*

Värdering av finansiella instrument

14 a § Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

Det verkliga värdet skall bestämmas på grundval av instrumentets marknadsvärde. Om något marknadsvärde inte kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett likartat instrument, skall det verkliga värdet bestämmas på grundval av beståndsdelarnas eller det likartade instrumentets marknadsvärde. Om inte heller en sådan värdering är möjlig, skall det verkliga värdet bestämmas med hjälp av sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företagets finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt. *Lag (2003:774).*

14 b § Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller samriskföretag,
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet. *Lag (2003:774).*

14 c § Vid tillämpningen av 14 a och 14 b §§ skall avtal som avser rå- och stapelvaror och ger endera parten rätt att reglera avtalet med kontanter eller med något annat finansiellt instrument anses som derivatinstrument. Detta gäller dock inte om avtalet

1. ingicks för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
2. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
3. utformades för detta ändamål när det ingicks, och
4. förväntas regleras genom leverans av varan. *Lag (2003:774).*

14 d § Om värdering sker enligt 14 a §, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen skall redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller
2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, skall fonden justeras. *Lag (2004:1173).*

Värdering av säkrade poster

14 e § Om en tillgång, avsättning eller skuld eller en del därav har säkrats mot ett finansiellt instrument som värderas enligt 14 a §, skall också den säkrade posten värderas enligt den paragrafen, om de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter det. Därvid skall 14 d § tillämpas. *Lag (2003:774).*

Värdering av vissa tillgångar till verkligt värde

14 f § Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får ta upp biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter och andra materiella tillgångar samt immateriella tillgångar till tillgångarnas verkliga värde, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Det verkliga värdet skall bestämmas på grundval av tillgångens marknadsvärde.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företagets tillgångar inom samma kategori värderas på samma sätt. *Lag (2004:1173).*

14 g § Om en biologisk tillgång eller en förvaltningsfastighet värderas till verkligt värde enligt 14 f §, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

Om någon annan tillgång som avses i 14 f § värderas enligt den paragrafen, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i fonden för verkligt värde. En värdeökning skall i stället redovisas i resultaträkningen, om den utgör en återföring av en tidigare kostnadsförd värdenedgång på samma tillgång. En värdeminskning skall redovisas i resultaträkningen, om den överstiger vad som tidigare har redovisats som en värdeökning på samma tillgång i fonden för verkligt värde.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, skall fonden justeras. *Lag (2004:1173).*

Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån

15 § Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån skall 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 2 kap. 3 § på rättvisande bild.

Omräkning av förlagsinsatser

16 § Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, skall dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, skall föras mot Balanserad vinst eller förlust. *Lag (2000:34).*

5 kap. Tilläggsupplysningar

Tilläggsupplysningarnas placering

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

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

Värderings- och omräkningsprinciper

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

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

Anläggningstillgångar

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

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

6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavskrivet uppskrivningsbelopp,
7. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
8. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
9. ackumulerade uppskrivningar, och
10. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster skall anges.

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

Uppgifter om taxeringsvärden

4 § För fastigheter som är anläggningstillgångar skall det lämnas uppgift om taxeringsvärden med fördelning på balansräkningens poster och på sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2.

Finansiella instrument

4 a § Om finansiella instrument värderas enligt 4 kap. 14 a §, gäller följande.

För varje kategori av finansiella instrument skall upplysningar lämnas om

1. bokfört värde, och
2. i vilken utsträckning förekommande värdeförändringar har redovisats i resultaträkningen eller i fonden för verkligt värde.

För varje kategori av derivatinstrumentet skall upplysningar även lämnas om

1. omfattningen och typen av instrument, och
2. viktiga villkor som kan påverka storleken av, tidpunkten för eller säkerheten i framtida kassaflöden.

Om värderingen har gjorts enligt 4 kap. 14 a § andra stycket tredje meningen, skall väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges. *Lag (2003:774).*

4 b § Om finansiella instrument inte värderas enligt 4 kap. 14 a §, gäller följande.

För varje kategori av derivatinstrument skall större företag lämna upplysningar om

1. det värde till vilket instrumenten skulle ha värderats vid en tillämpning av 4 kap. 14 a §, och
2. omfattningen och typen av instrument.

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

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

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

Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde

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

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

Nettoomsättningens fördelning

6 § Större företag skall, om företagets verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, lämna uppgift om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra skall göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster. *Lag (2006:871).*

Inköp och försäljning inom koncernföretag

7 § Moderföretag och dotterföretag skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

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

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag

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

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

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

Ett företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag skall ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

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

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

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

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

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

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

Kortfristiga och långfristiga balansposter

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

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

Ställda säkerheter

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

Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, skall särskild upplysning lämnas om detta. *Lag (1999:1112).*

Lån till ledande befattningshavare

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

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

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

Konvertibla lån

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

Aktieföretags eget kapital

14 § Ett aktieföretags eget kapital skall delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall tas upp aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond och kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras. Vid förvärv av egna aktier skall fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier skall fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

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

Ekonomisk förenings eget kapital

15 § En ekonomisk förenings eget kapital skall delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall tas upp inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, reservfond och kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser skall redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall 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.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras.

Vad som sägs i första stycket om insats gäller också upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening. *Lag (2004:1173).*

Upplysningar om skatter

16 § Större företag skall lämna uppgift om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år. Uppgift behöver dock inte lämnas om skillnaden är obetydlig. *Lag (2006:871).*

17 § Större företag skall lämna uppgift om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinarie och extraordinärt resultat. *Lag (2006:871).*

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

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

Sjukfrånvaro

18 a § Uppgift skall lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift skall också lämnas om

1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
2. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män, och
3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30–49 år och 50 år eller äldre.

Sjukfrånvaron för varje grupp som avses i andra stycket 2 och 3 skall anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift skall inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en enskild individ.

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller inte anställda utomlands och inte heller företag i vilka medelantalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har uppgått till högst tio. *Lag (2006:871).*

Könsfördelningen bland ledande befattningshavare

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

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

Löner, ersättningar och sociala kostnader

19 § Av räkenskapsårets personalkostnader skall följande belopp anges särskilt:

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

20 § Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar skall anges för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och
2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare skall anges särskilt.

I ett publikt aktieföretag skall vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen skall anges. Vidare skall uppgifter om räkenskapsårets löner och andra ersättningar 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.

Har företaget anställda i flera länder, skall uppgifter som anges i denna paragraf lämnas särskilt för varje land. *Lag (2006:565).*

21 § I aktiebolag skall upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift skall lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget. *Lag (1999:1112).*

Pensioner och liknande förmåner

22 § Uppgift skall lämnas om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare.

I ett publikt aktiebolag skall en uppgift som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas skall anges. Vidare skall 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. *Lag (2006:565).*

Tidigare styrelse och verkställande direktör

23 § Vad som enligt 20 och 22 §§ gäller för styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

Lag (1999:1112).

Suppleanter och vice verkställande direktör

24 § Vid tillämpning av 20, 22 och 23 §§ jämfås med styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktör. *Lag (1999:1112).*

Avtal om avgångsvederlag

25 § Om företaget har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, skall uppgift lämnas om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen.

Lag (1999:1112).

Uppgift om moderföretag

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

Redovisning

Särskilt om europabolag och europakooperativ

27 § I fråga om europabolag och europakooperativ med ett sådant förvaltningsssystem som avses i artiklarna 39–42 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag eller artiklarna 37–41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) skall bestämmelserna om styrelseledamöter i 12, 18 b, 20 och 22–25 §§ tillämpas på ledamöter eller suppleanter i europabolagets eller europakooperativets tillsynsorgan.

Av 16 § andra stycket och 22 § lagen (2004:575) om europabolag samt 21 § andra stycket och 26 § lagen (2006:595) om europakooperativ framgår att bestämmelserna i första stycket skall tillämpas också på ledamöter eller suppleanter i ett europabolags eller europakooperativs lednings- eller förvaltningsorgan. *Lag (2006:597).*

6 kap. Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys

Förvaltningsberättelse

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

Upplysningar skall även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut,
3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,
4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,
5. företagets filialer i utlandet,
6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,
7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,
8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och
9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, skall det även lämnas följande upplysningar avseende användningen av finansiella instrument:

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning jämte, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och
2. exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Utöver sådan information som skall lämnas enligt första – tredje styckena skall förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken skall alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3 och 5, tredje stycket och fjärde stycket första meningen gäller inte mindre företag. *Lag (2006:871).*

1 a § I ett aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, skall förvaltningsberättelsen även innehålla

1. de senast beslutade riktlinjerna av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551), och
2. styrelsens förslag till riktlinjer att gälla för tiden från nästa årsstämma.

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 20 eller 22 §. I sådant fall skall förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats. *Lag (2007:541).*

2 § I aktiebolag och ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. I en ekonomisk förening skall, om föreningen är moderföretag, dessutom lämnas upp-

gift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen skall föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital. *Lag (2005:918).*

2 a § I ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skall det i förvaltningsberättelsen även lämnas upplysningar om

1. det totala antalet aktier i bolaget, antalet aktier av olika slag och, för varje aktieslag, vilka rättigheter aktierna ger i bolaget,
2. begränsningar i aktiernas överlåtbarhet på grund av bestämmelse i lag eller bolagsordning,
3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,
4. anställdas aktieinnehav i bolaget genom pensionsstiftelser eller liknande, om rösträtten för dessa aktier inte kan utövas direkt av de anställda,
5. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,
6. av bolaget kända avtal mellan aktieägare som kan medföra begränsningar i rätten att överlåta aktierna,
7. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,
8. av bolagsstämman lämnade bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget skall ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,
9. väsentliga avtal som bolaget är part i och som får verkan eller ändras eller upphör att gälla om kontrollen över bolaget förändras som följd av ett offentligt uppköpserbjudande,
10. effekter av avtal som avses i punkt 9, dock inte när avtalen är av sådan art att ett offentliggörande sannolikt skulle skada bolaget allvarligt och bolaget inte uttryckligen är skyldigt att lämna ut sådana uppgifter på grund av andra rättsliga krav, och
11. sådana avtal mellan bolaget och styrelseledamöter eller anställda som föreskriver ersättningar om dessa säger upp sig, sägs upp utan skäligen grund eller om deras anställning upphör som följd av ett offentligt uppköpserbjudande avseende aktier i bolaget. *Lag (2007:541).*

3 § Ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår enligt bestämmelserna i 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och skall inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren.

Redovisning

Vad som sägs i första stycket 2 gäller också lösenbelopp för medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar. *Lag (1999:1112).*

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

Finansieringsanalys

5 § I finansieringsanalysen skall redovisas företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret. *Lag (1999:1112).*

7 kap. Koncernredovisning

Allmänna bestämmelser

Skyldighet att upprätta koncernredovisning

1 § Ett moderföretag skall för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2 eller 3 §. *Lag (1999:1112).*

2 § Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättats av ett överordnat moderföretag, och
2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG) eller på likvärdigt sätt.

Första stycket gäller även om något dotterföretag av skäl som anges i 5 § andra eller tredje stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning skall ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 8 kap. 3–3 b §§. Registreringsmyndigheten skall på det sätt som anges i 8 kap. 4 § kungöra att handlingarna har getts in. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge in en bestyrkt översättning till svenska. Sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det. Om moderföretaget, i fall det hade upprättat en koncernredovisning, enligt 8 kap. 3 och 16 §§ inte skulle ha varit skyldigt att ge in denna och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, skall vad som i nämnda paragrafer sägs om att handlingarna skall hållas tillgängliga i stället tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en kapitalandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att koncernredovisning skall upprättas, eller
2. om andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning skall upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen. *Lag (2007:541).*

3 § Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning.

Första stycket gäller inte om andelar i moderföretaget eller något av dotterföretagen eller skuldebrev som moderföretaget eller något av dotterföretagen har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad. *Lag (2007:541).*

Koncernredovisningens delar

4 § Koncernredovisningen skall bestå av

1. en koncernbalansräkning,
2. en koncernresultaträkning,
3. noter,
4. en förvaltningsberättelse, och
5. en finansieringsanalys. *Lag (2006:871).*

Dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen

5 § Koncernredovisningen skall omfatta samtliga dotterföretag, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om företaget är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Om flera dotterföretag tillsammans har mer än sådan ringa betydelse, skall de dock omfattas av koncernredovisningen.

Ett dotterföretag behöver inte heller omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,
2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller
3. andelarna i dotterföretaget innehåses tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar andra eller tredje stycket skall i en not upplysa om skälen för detta. *Lag (1999:1112).*

Principer för upprättande av koncernredovisning

Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild

6 § Koncernredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. Bestämmelserna i 2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket tillämpas också på koncernredovisningen. *Lag (1999:1112).*

Andra grundläggande redovisningsprinciper m.m.

7 § För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:

- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om språk och form,
- 6 § om valuta, och
- 7 § om undertecknande.

I koncernredovisningen skall beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning. *Lag (2000:34).*

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen

8 § Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen skall var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen skall göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–23 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag skall 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. Vad som sägs där om större och mindre företag skall dock i stället avse större respektive mindre koncerner. *Lag (2006:871).*

Minoritetsandelar

9 § Den del av eget kapital och årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen skall redovisas som särskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen. *Lag (1999:1112).*

Redovis-
ning

Balansdag

10 § Koncernredovisningen skall hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets balansdag, skall dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före moderföretagets balansdag, skall upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar. *Lag (1999:1112).*

Värderingsregler

11 § Bestämmelserna i 4 kap. tillämpas även på koncernredovisningen. *Lag (1999:1112).*

12 § Koncernredovisningen och årsredovisningen skall upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall skall upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelserna.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än dem som tillämpas i koncernbalansräkningen, skall dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i andra stycket. Sådant avvikelse får även göras, om en omräkning med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse. I dessa fall skall upplysning om skälen för avvikelserna anges i en not. *Lag (2004:1173).*

Elimineringar mellan koncernföretag

13 § Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, skall elimineras i koncernbalansräkningen.

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, skall elimineras i koncernresultaträkningen.

Vad som sägs i första och andra styckena om eliminering av fordringar och skulder, intäkter och kostnader samt internvinster gäller inte om beloppen är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses antingen en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen eller den på moderföretaget belöpande andelen av en sådan vinst, i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. Upplysning om det internvinstbegrepp som har tillämpats skall lämnas i en not. *Lag (1999:1112).*

Tilläggsupplysningar

Allmänna tilläggsupplysningar

14 § Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap. 2–7 och 10–13 §§, 14 § andra och tredje styckena, 15–18 §§ samt 18 b–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större företag skall dock i stället avse större koncerner. Vad som sägs i 5 kap. 18 b § om medelantalet anställda skall avse medelantalet anställda i koncernen. Tilläggsupplysningarna skall lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket.

Trots vad som sägs i första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje mening och 5 kap. 22 § andra stycket tredje mening utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av nämnda bestämmelser skall dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag. *Lag (2006:871).*

Förändringar i koncernens sammansättning

15 § Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, skall sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna.

Lag (1999:1112).

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag

16 § För varje dotterföretag och intresseföretag skall dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare skall anges den kapitalandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket skall tillämpas även i fråga om andra företag i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst 20 procent. Uppgifter om dessa företag behöver dock inte lämnas om uppgifterna med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse.

I koncernredovisningen skall grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och kapitalandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen. *Lag (1999:1112).*

17 § Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § första och andra styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen. *Lag (2004:244).*

Hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen

18 § Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag skall göras enligt någon av de metoder som anges i 19–22 a §§ eller 23 §. *Lag (2004:1173).*

Förvärvsmetoden

19 § I koncernbalansräkningen skall det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. *Lag (1999:1112).*

20 § Vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir dotterföretag skall moderföretaget upprätta en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder. *Lag (1999:1112).*

21 § Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, skall värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Summan av dessa justeringar skall avräknas från det skillnadsbelopp som uppkommit vid avräkningen enligt 19 §. *Lag (1999:1112).*

22 § Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, skall detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget, skall detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen. Skillnadsbeloppet får upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias.

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, skall upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not. *Lag (2004:1173).*

22 a § Om ett företag har förvärvat ett annat företag genom att betala med andelar som det självt har gett ut och kontrollen över det förvärvande företaget som en följd av det har övergått till nya ägare (omvänt förvärv), skall vid tillämpningen av 19–22 §§ det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag. *Lag (2003:774).*

Poolningsmetoden

23 § Det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag får elimineras i koncernbalansräkningen genom avräkning mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på moderföretagets andelar i dotterföretaget vid förvärvet utan att 20–22 §§ tillämpas, om

1. moderföretagets andelar i dotterföretaget representerar mer än 90 procent av det nominella värdet av samtliga andelar i dotterföretaget,
2. andelarna har förvärvats genom att moderföretaget har emitterat andelar vilka har lämnats som vederlag för andelarna i dotterföretaget,
3. den kontanta betalningen för de förvärvade andelarna inte överstiger tio procent av de emitterade andelarnas nominella värde, och
4. det i övrigt är förenligt med kravet på god redovisningssed och kravet i 6 § på rättvisande bild.

Det skillnadsbelopp som uppkommer vid tillämpning av första stycket skall läggas till eller dras ifrån eget kapital i koncernbalansräkningen.

Upplýsning om att första stycket har tillämpats skall lämnas i en not. Där skall också lämnas upplýsning om de förändringar i eget kapital som åtgärden har medfört och om namn, organisationsnummer och säte för de berörda dotterföretagen. *Lag (1999:1112).*

24 § har upphävts genom lag (2004:1173).

Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen

Kapitalandelsmetoden

25 § Andelar i intresseföretag skall redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte annat följer av tredje stycket eller 30 §.

Vid tillämpning av första stycket skall bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst skall därvid avses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. företaget har ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § tredje stycket.

Den som tillämpar tredje stycket skall i en not upplysa om skälen för detta.

Lag (1999:1112).

26 § Första gången andelarna i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen skall moderföretaget först göra en beräkning av deras värde enligt 4 kap. 3 § första och andra styckena, 5 § första–tredje styckena och 6 § första stycket.

Skillnaden mellan det värde som följer av första stycket och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna skall anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Skillnadsbeloppet skall beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstidpunkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadsbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

Om det vid en beräkning enligt andra stycket finns ett positivt skillnadsbelopp, skall det belopp som har räknats fram enligt första stycket minskas med avskrivningar eller nedskrivningar enligt 4 kap. 4 och 5 §§, beräknade på grundval av det angivna skillnadsbeloppet. Den del av skillnadsbeloppet som inte kan hänföras till något särskilt slag av tillgång, avsättning eller skuld skall därvid anses som goodwill.

Det belopp som har räknats fram enligt första stycket skall vidare justeras med tillägg eller avdrag för den andel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsåret som belöper på andelarna. Vidare skall avdrag göras för mottagen utdelning från intresseföretaget. Hänsyn skall också tas till andra förändringar i intresseföreta-

gets eget kapital. Andelarna skall i koncernbalansräkningen tas upp till det värde som motsvarar återstående belopp. *Lag (1999:1112).*

27 § När ett intresseföretag är moderföretag i en koncern, avses med företagets eget kapital i 26 § andra stycket vad som i en av intresseföretaget upprättad koncernredovisning redovisas som sådan post. *Lag (1999:1112).*

28 § I efterföljande koncernbalansräkningar skall de andelar som avses i 25 § tas upp till det värde som de är upptagna till i närmast föregående koncernbalansräkning. Detta värde skall justeras med tillämpning av 26 §.

Om andelarna vid en tillämpning av 26 § första, tredje och fjärde styckena tas upp till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning, skall skillnadsbeloppet sättas av till en kapitalandelsfond. *Lag (1999:1112).*

29 § Vid redovisning enligt 26–28 §§ skall den andel av intresseföretagets vinst eller förlust som belöper på andelarna redovisas som intäkt eller kostnad i koncernresultaträkningen. Mottagen utdelning från intresseföretaget får inte redovisas som intäkt.

Lag (1999:1112).

Klyvningsmetoden

30 § Ett företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen, leder ett annat företag som inte är dotterföretag, får redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket.

I koncernbalansräkningen får tas upp en så stor andel av det underordnade företagets tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får tas upp en så stor andel av det underordnade företagets intäkter och kostnader som belöper på ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke skall 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Ett företag som tillämpar denna paragraf skall i en not upplysa om skälen för detta. Uppgift enligt 5 kap. 18 § skall anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf. *Lag (1999:1112).*

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys

31 § Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen skall upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§. Vad som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag skall dock i stället avse mindre koncerner. *Lag (2006:871).*

Koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen

32 § Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder skall tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1–3 §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 4 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,
3. 7 § vad gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om språk och form och 2 kap. 7 § om undertecknande,
4. 12 § första stycket om värderingsprinciper,
5. 14 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:
 - 4 § om uppgifter om taxeringsvärden,
 - 12 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 15 § första och tredje styckena om en ekonomisk förenings eget kapital,
 - 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 20 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena samt 21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,
 - 22 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

Redovisning

- 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, och
 - 25 § om avtal om avgångsvederlag, och
6. 31 §, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a–4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll.

Ett företag som avses i första stycket behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 §, om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall skall förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats. *Lag (2007:872).*

33 § Andra företag än de som avses i 32 § får upprätta koncernredovisning med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. I sådant fall tillämpas 32 §. *Lag (2004:1173).*

8 kap. Offentliggörande

Registreringsmyndigheten

1 § Med registreringsmyndigheten avses i denna lag Bolagsverket, om inte annat följer av andra stycket.

I fråga om stiftelser skall vid tillämpningen av denna lag tillsynsmyndigheten enligt 9 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220) anses som registreringsmyndighet.

Lag (2004:244).

Årsredovisningens avlämnande till revisorerna

2 § I ett aktiebolag skall årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen skall behandlas. I en ekonomisk förening skall årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie föreningsstämma. Övriga företag skall lämna årsredovisningen till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång. *Lag (1999:1112).*

Ingivande till registreringsmyndigheten

3 § Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) skall fullgöras på följande sätt. På samma sätt skall även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. *Aktiebolag*

Bestyrkta kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla uppgift om bolagsstämmans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust.

Med bestyrkt kopia jämställs vid tillämpning av denna lag elektroniskt original.

2. *Ekonomiska föreningar*

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. Föreningar som enligt 1 kap. 3 § utgör större företag och föreningar som är moderföretag i koncerner som enligt samma paragraf utgör större koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fast-

ställt. Uppgift skall också lämnas om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla föreningsstämmans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

3. *Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare*
Kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.
4. *Stiftelser*
Kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Beträffande kollektivavtalsstiftelser samt stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) gäller i stället att bestyrkta kopior skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.
5. *Övriga företag*
Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. Större företag och moderföretag i större koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.
Lag (2006:871).

3 a § Handlingar som avses i 3 § 1 om aktiebolag får överföras elektroniskt till registreringsmyndigheten enligt föreskrifter som meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Ett bevis om fastställelse enligt 3 § 1 om aktiebolag får undertecknas med en elektronisk signatur. Närmare föreskrifter om den elektroniska signaturen meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Om en handling som avses i första stycket ges in elektroniskt i form av en bestyrkt kopia, skall den elektroniska handlingens överensstämmelse med originalet vara besträvt enligt föreskrifter som meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Den som lämnar osann uppgift i ett bevis som avses i andra stycket eller oriktigt intygar att en elektronisk handling överensstämmer med originalet enligt tredje stycket döms, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, till böter eller fängelse i högst sex månader eller, om brottet är att anse som grovt, till fängelse i högst två år. *Lag (2006:487).*

Registrering i aktiebolagsregistret

3 b § Registreringsmyndigheten skall registrera årsredovisning och revisionsberättelse för aktiebolag i aktiebolagsregistret.

Registreringen skall avfattas på svenska. Om det bolag som en registrering avser begär det, skall registreringen dessutom avfattas på annat officiellt språk inom den Europeiska unionen eller på norska eller isländska.

Den som begär att en registrering skall avfattas på annat språk än svenska skall, om Bolagsverket inte medger annat, ge in en översättning till det språket av de uppgifter eller handlingar som skall registreras. Översättningen skall vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet. *Lag (2006:487).*

Kungörande

4 § När årsredovisning och revisionsberättelse för aktiebolag eller handelsbolag har getts in till registreringsmyndigheten, skall myndigheten kungöra detta. Kungörandet skall ske i en tidning som myndigheten ger ut.

I fråga om aktiebolag skall en kungörelse avfattas på samma språk som registreringen i aktiebolagsregistret.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om sådant kungörande. *Lag (2006:487).*

Redovisning

Förseningsavgifter för aktiebolag

5 § Om ett aktiebolag inte ger in bestyrkta kopior av årsredovisning och revisionsberättelse eller om årsredovisningen saknar sådant bevis som avses i 3 § första stycket, skall bolaget betala förseningsavgift till staten enligt 6 §.

Beslut om förseningsavgift fattas av registreringsmyndigheten.

6 § Ett aktiebolag skall betala en förseningsavgift om de handlingar som anges i 5 § inte har kommit in till registreringsmyndigheten inom sju månader från räkenskapsårets utgång. Om bolaget inom denna tid har kommit in med anmälan enligt 7 kap. 14 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551), betalat den avgift som är föreskriven för registrering av sådan anmälan och ingett en skriftlig försäkran från bolagets revisor om att revisionsberättelsen lämnats till styrelsen, skall dock bolaget betala förseningsavgift först om handlingarna inte har kommit in inom nio månader från räkenskapsårets utgång. Avgiften skall uppgå till 10.000 kr för publika aktiebolag och 5.000 kr för privata aktiebolag.

Om de handlingar som anges i 5 § inte har kommit in inom två månader från det att underrättelse avsändes till bolaget om beslut om förseningsavgift enligt första stycket, skall bolaget betala en ny förseningsavgift. Den nya avgiften skall uppgå till 10.000 kr för publika aktiebolag och 5.000 kr för privata aktiebolag.

Om de handlingar som anges i 5 § inte har kommit in inom två månader från det att underrättelse avsändes till bolaget om beslut om förseningsavgift enligt andra stycket, skall bolaget betala en ny förseningsavgift. Den nya avgiften skall uppgå till 20.000 kr för publika aktiebolag och 10.000 kr för privata aktiebolag. *Lag (2005:918).*

7 § Om ett beslut om att bolaget har försatts i konkurs har registrerats, får beslut om förseningsavgift inte meddelas.

Om ett beslut om att bolaget har gått i likvidation har registrerats, får beslut om förseningsavgift inte meddelas när det gäller redovisning för tiden före likvidationsbeslutet. *Lag (2001:934).*

8 § Har bolaget inom tid som avses i 6 § gett in kopior av de handlingar som anges i 5 § men är kopiorna inte bestyrkta eller har handlingarna på annat sätt någon brist som lätt kan avhjälpas, får registreringsmyndigheten meddela beslut om förseningsavgift endast om bolaget har underrättats om bristen och fått tillfälle att avhjälpa den men inte gjort det inom tid som angetts i underrättelsen. En sådan underrättelse får sändas med posten till den postadress som bolaget senast har anmält hos registreringsmyndigheten.

9 § En förseningsavgift skall efterges, om underlåtenheten att ge in handlingen framstår som ursäktlig med hänsyn till omständigheter som bolaget inte har kunnat råda över. Avgiften skall också efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den.

Bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om något yrkande om detta inte har framställts, om det föranleds av vad som har förekommit i ärendet.

10 § Om en förseningsavgift inte har betalats efter betalningsuppsmaning, skall avgiften lämnas för indrivning. Regeringen får föreskriva att indrivning inte behöver begäras för ringa belopp.

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

11 § Ett beslut om förseningsavgift får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

Om ett bolag har rätt att få tillbaka betalad förseningsavgift på grund av en domstols beslut, skall ränta betalas på den återbetalade förseningsavgiften från och med månaden efter den då förseningsavgiften betalades in till och med den månad då återbetalning görs. I fråga om räntans storlek tillämpas 19 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483). *Lag (1997:545).*

Personligt betalningsansvar

12 § Om kopia av årsredovisning och revisionsberättelse för aktiebolag inte har sänts in enligt 3 § första stycket inom femton månader efter räkenskapsårets utgång, svarar styrelseledamöterna och verkställande direktören solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget.

En styrelseledamot eller verkställande direktör går dock fri från ansvar, om han eller hon visar att underlåtenheten att sända in årsredovisning och revisionsberättelse inte beror på försummelse av honom eller henne. Ansvar inträder inte för förpliktelser som uppkommer efter det att handlingarna har kommit in till registreringsmyndigheten.

Vite

13 § Var och en som enligt denna lag eller annan författning är skyldig att ensam eller gemensamt med någon annan till registreringsmyndigheten ge in redovisningshandling eller revisionsberättelse, kan av registreringsmyndigheten föreläggas vid vite att fullgöra denna skyldighet.

Fråga om utdömande av vite prövas av registreringsmyndigheten.

I fråga om stiftelser tillämpas 9 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220) i stället för första och andra styckena. *Lag (1999:1112).*

Publicering av årsredovisningen

14 § Om ett företag publicerar sin årsredovisning i dess helhet, skall publiceringen avse årsredovisningen i den form och med den ordalydelse som har legat till grund för revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen skall därvid åtfölja årsredovisningen. Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, skall årsredovisningen i stället innehålla uppgift om detta förhållande och om skälen för det. *Lag (1999:1112).*

15 § Om ett företag publicerar sin årsredovisning i ofullständigt skick, skall det av publikationen framgå att den inte är fullständig. Det skall också anges om den fullständiga årsredovisningen har getts in till registreringsmyndigheten.

En årsredovisning får, när den publiceras i ofullständigt skick, inte åtföljas av revisionsberättelsen. Publikationen skall i stället innehålla revisorns uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom uppgift om anmärkningar enligt

1. 9 kap. 31, 33 och 34 §§ aktiebolagslagen (2005:551),
2. 8 kap. 13 § andra–fjärde styckena lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. 28–30 §§ revisionslagen (1999:1079), och
4. 4 kap. 11 § andra och tredje styckena stiftelselagen (1994:1220).

Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, skall detta förhållande liksom skälen för det anges.

Trots bestämmelserna i andra stycket får en ofullständig årsredovisning publiceras tillsammans med revisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att

1. upplysningar enligt 5 kap. 18 eller 20 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller
2. uppgift enligt 5 kap. 18 b § inte har lämnats. *Lag (2005:918).*

Koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse

16 § Detta kapitel tillämpas också på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse med följande avvikelser:

1. Trots bestämmelserna i 3 § 2 och 5 är moderföretag alltid skyldiga att ge in koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten.
2. Trots bestämmelserna i 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § och som är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats. *Lag (1999:1112).*

Redovisning

9 kap. Delårsrapport

Skyldighet att lämna delårsrapport

1 § Ett företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldigt att upprätta koncernredovisning, skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport).

Delårsrapporten skall upprättas för en period mellan räkenskapsårets början och delårsperiodens utgång. Minst en delårsrapport skall, om inte något annat följer av 16 kap. 6 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. I 16 kap. lagen om värdepappersmarknaden finns ytterligare bestämmelser om vilka företag som skall lämna delårsrapport.

Delårsrapporten skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form. I aktiebolag får den istället upprättas i elektronisk form. *Lag (2007:541).*

Tillhandahållande av delårsrapport

2 § Delårsrapporten skall hållas tillgänglig hos företaget för var och en som vill ta del av den. En kopia skall genast sändas till en sådan aktieägare, bolagsman eller medlem som begär det och uppger sin postadress. En delårsrapport som avses i 1 § andra stycket andra meningen och en delårsrapport som avses i 16 kap. 6 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden skall senast två månader efter rapportperiodens utgång lämnas till registreringsmyndigheten i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 3–3 b §§.

Om delårsrapporten inte lämnas till registreringsmyndigheten i rätt tid, tillämpas 8 kap. 13 §.

Ytterligare bestämmelser om offentliggörande av delårsrapporter finns i 17 kap. lagen om värdepappersmarknaden, för sådana företag som är skyldiga att upprätta delårsrapport enligt den lagen. *Lag (2007:541).*

Delårsrapportens innehåll

3 § Delårsrapporten skall bestå av

1. en balansräkning i sammandrag,
2. en resultaträkning i sammandrag,
3. noter, och
4. delårsinformation.

Balansräkningen och resultaträkningen skall minst innehålla de rubriker och delsummeringar som redovisades i den senaste årsredovisningen. Samma principer skall följas för redovisning och värdering som när årsredovisningen upprättas.

Noterna skall innehålla information om väsentliga beloppsförändringar som inträffat under den aktuella perioden.

Delårsinformationen skall innehålla information om händelser som är av väsentlig betydelse för att förstå utvecklingen av företagets ställning och resultat och en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. Delårsinformationen skall dessutom innehålla uppgifter om transaktioner med närstående som väsentligen påverkat företagets ställning och resultat.

Ett moderföretag skall i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande det som sägs i första–fjärde styckena.

Lag (2007:367).

4 § Om det inte finns särskilda hinder, skall i anslutning till uppgifter enligt 3 § även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret.

Begrepp och termer skall så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen.

5 § Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder skall i fråga om delårsrapporter tillämpa kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 av den 29 september 2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002.

Ett företag som avses i första stycket skall tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1 § tredje stycket om språk och form,
2. 2 § om tillhandahållande av delårsrapport m.m.,
3. 3 § första–fjärde styckena om delårsrapportens innehåll för uppgifter om moderföretaget, och
4. 6 § om granskning av revisor.

I delårsrapporten skall företaget dessutom lämna en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som de företag som ingår i koncernen står inför. *Lag (2007:367)*.

6 § Om en delårsrapport har granskats av en revisor, skall även revisorns rapport bifogas delårsrapporten.

Om delårsrapporten inte är granskad av en revisor, skall det anges i rapporten.

Lag (2007:367).

10 kap. Överklagande

1 § Beslut av registreringsmyndigheten enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. I fråga om beslut som avses i 8 kap. 6, 9 och 13 §§ gäller att överklagande skall ske inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. *Lag (1999:1112)*.

2 § har upphävts genom lag (1999:1112).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1995:1554

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996.
2. Bestämmelserna i 8 kap., 9 kap. 2 § andra stycket och 10 kap. 2 § skall tillämpas första gången i fråga om offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning, revisionsberättelse och delårsrapport avseende det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1995.
3. I bolag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag skall bestämmelserna i 2–6 kap., 9 kap. 1 §, 2 § första stycket, 3 och 4 §§ samt 10 kap. 1 § tillämpas första gången i fråga om det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1995.

I övriga bolag skall de angivna bestämmelserna samt bestämmelserna i 7 kap. tillämpas första gången i fråga om det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1996. Aktiebolag som vid utgången av år 1997 tillämpat äldre bestämmelser får dock göra det även fortsättningsvis intill utgången av det sista räkenskapsår som inlets före den 1 april 1998. I aktiebolag som har avförts från aktiebolagsregistret senast den 31 december 1997 och i aktiebolag som avförs från aktiebolagsregistret enligt punkten 5 i övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385) efter ansökan som har skett före utgången av oktober 1997 skall de angivna bestämmelserna över huvud taget inte tillämpas.

Lag (1997:978).

4. Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till en föreskrift i 11 kap. aktiebolagslagen som har ersatts genom en bestämmelse i denna lag, tillämpas i stället den nya bestämmelsen.
5. Bestämmelsen i 4 kap. 5 § tredje stycket skall inte tillämpas på nedskrivning som har gjorts före lagens ikraftträdande.
6. Belopp som har avsatts till uppskrivningsfond före lagens ikraftträdande får användas även för nödvändiga nedskrivningar på anläggningstillgångar. Om detta görs skall upplysning om detta lämnas i en not.

Redovis-
ning

1999:1112

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.
2. Föreskriften i 4 kap. 5 § tredje stycket gäller inte nedskrivning som har gjorts innan ett företag, för vilket årsredovisningslagen (1995:1554) inte har gällt tidigare, första gången tillämpar lagen.
3. Belopp som har satts av till uppskrivningsfond med stöd av 9 kap. 4 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar får användas även för nödvändiga nedskrivningar av anläggningstillgångar. Om detta görs, skall upplysning om detta lämnas i en not.
4. Lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag skall upphöra att gälla vid utgången av år 1999. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt. I fråga om juridiska personer som avses i 2 kap. 2 § första stycket bokföringslagen (1999:1078), med undantag för Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar, skall lagen tillämpas även för räkenskapsår som inleds före utgången av år 2000.

2004:1173

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2004. Bestämmelserna i 4 kap. 14 f och 14 g §§ får dock tillämpas först för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2008.
Lag (2005:918).
2. Ett företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av de redovisningsstandarder som har antagits enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder får föra över belopp som i koncernredovisningen har avsatts till kapitalandelsfonden till fritt eget kapital.

2005:556

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2005.
2. Medel som har tillförts överkursfonden före den 1 januari 2006 utgör även därefter bundet eget kapital. I den första årsredovisning som upprättas efter den 1 januari 2006 skall de tas upp under reservfonden.

2006:871

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2006.

2007:132

Denna lag träder i kraft den 1 maj 2007 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 april 2007.

2007:367

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2007.
2. Företag som inte omfattas av 16 kap. 5 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden får tillämpa bestämmelserna i 9 kap. 3 § om delårsrapporters innehåll m.m. i deras lydelse före den 1 juli 2007 för räkenskapsår som avslutas senast den 30 juni 2008. Sådana företag behöver inte heller tillämpa 9 kap. 6 § om revisors granskning för nämnda räkenskapsår.
Lag (2007:541).

2007:541

Denna lag träder i kraft den 1 november 2007.

2007:872

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av december 2007.

Bilaga 1 – Upställningsform för balansräkningen (kontoform)*Tillgångar***A. Tecknat men ej inbetalt kapital****B. Anläggningstillgångar***I Immateriella anläggningstillgångar*

1. Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
3. Hyresrätter och liknande rättigheter
4. Goodwill
5. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

II Materiella anläggningstillgångar

1. Byggnader och mark
2. Maskiner och andra tekniska anläggningar
3. Inventarier, verktyg och installationer
4. Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

III Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i koncernföretag
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Andelar i intresseföretag
4. Fordringar hos intresseföretag
5. Andra långfristiga värdepappersinnehav
6. Lån till delägare och andra, till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551)
7. Andra långfristiga fordringar

C. Omsättningstillgångar*I Varulager m.m.*

1. Råvaror och förnödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga varor och handelsvaror
4. Pågående arbete för annans räkning
5. Förskott till leverantörer

II Fordringar

1. Kundfordringar
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Fordringar hos intresseföretag
4. Övriga fordringar
5. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

III Kortfristiga placeringar

1. Andelar i koncernföretag
2. Övriga kortfristiga placeringar

*IV Kassa och bank*Redovis-
ning

*Eget kapital, avsättningar och skulder***A. Eget kapital**, med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital**Aktiebolag:**

- I Aktiekapital*
- II Överkursfond*
- III Uppskrivningsfond*
- IV Andra fonder*
 - 1. Reservfond
 - 2. Kapitalandelsfond
 - 3. Fond för verkligt värde
 - 4. Övrigt
- V Balanserad vinst eller förlust*
- VI Årets resultat*

Ekonomiska föreningar:

- I Inbetalda insatser och emissionsinsatser*
 - 1. Medlemsinsatser
 - 2. Förlagsinsatser
- II Uppskrivningsfond*
- III Andra fonder*
 - 1. Reservfond
 - 2. Kapitalandelsfond
 - 3. Fond för verkligt värde
 - 4. Övrigt
- IV Balanserad vinst eller förlust*
- V Årets resultat*

Övriga företag:

- I Eget kapital vid räkenskapsårets början*
- II Insättningar eller uttag under året*
- III Förändringar i kapitalandelsfonden*
- IV Förändringar i fonden för verkligt värde*
- V Årets resultat*
- VI Eget kapital vid räkenskapsårets slut*

B. Obeskattade reserver**C. Avsättningar**

- 1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
- 2. Avsättningar för skatter
- 3. Övriga avsättningar

D. Skulder

- 1. Obligationslån
- 2. Skulder till kreditinstitut
- 3. Förskott från kunder (får även redovisas som avdragspost under Varulager m.m.)
- 4. Leverantörsskulder
- 5. Växelskulder
- 6. Skulder till koncernföretag
- 7. Skulder till intresseföretag
- 8. Skatteskulder

9. Övriga skulder
 - a) Återbetalningspliktiga medel mottagna av allmänheten enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet
 - b) Andra skulder
10. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Poster inom linjen

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

1. Pantor och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas såsom avsättningar, varje slag för sig
2. Övriga ställda pantor och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig
3. Ansvarsförbindelser
 - a) Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet
 - b) Övriga ansvarsförbindelser *Lag (2005:918)*.

Bilaga 2 – Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadslagsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Förändring av varulager
3. Aktiverat arbete för egen räkning
4. Övriga rörelseintäkter
5. Råvaror och förnödenheter
6. Övriga externa kostnader
7. Personalkostnader
8. Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
9. Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
10. Övriga rörelsekostnader
11. Intäkter från andelar i koncernföretag
12. Intäkter från andelar i intresseföretag
13. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
14. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
15. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
16. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
17. Extraordinära intäkter
18. Extraordinära kostnader
19. Bokslutsdispositioner
20. Skatt på årets resultat
21. Övriga skatter
22. Årets resultat

Lag (1999:1112).

Redovis-
ning

Bilaga 3 – Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Kostnad för sålda varor
3. Bruttoresultat
4. Försäljningskostnader
5. Administrationskostnader
6. Övriga rörelseintäkter
7. Övriga rörelsekostnader
8. Intäkter från andelar i koncernföretag
9. Intäkter från andelar i intresseföretag
10. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
11. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
12. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
13. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
14. Extraordinära intäkter
15. Extraordinära kostnader
16. Bokslutsdispositioner
17. Skatt på årets resultat
18. Övriga skatter
19. Årets resultat

Lag (1999:1112).

BFN U 91:3 Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggande genom särskild redovisning av pensionsskuld

18 och 19 §§ bokföringslagen (1976:125) BFL

Förutsättningar

Arbetsgivare som utfäst en tjänstepension är skattskyldiga enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionsförmåner. Den särskilda löneskatten utgår på ett för varje beskattningsår särskilt framräknat skatteunderlag. Även enskild person eller dödsbo skall i vissa fall betala särskild löneskatt.

Arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. är skattskyldiga enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Underlaget för avkastningsskatten utgörs av pensionsskuldens belopp vid ingången av beskattningsåret, såvitt avser sådana avsättningar som är avdragsgilla. Jämkning skall dock ske om räkenskapsåret är längre eller kortare än 12 månader eller om pensionsskulden i sin helhet upplöses under beskattningsåret.

Arbetsgivaren skall i företagets självdeklaration lämna uppgifter om underlaget för särskild löneskatt och avkastningsskatt. Underlagen fastställs vid den årliga taxeringen och skatterna specificeras på slutkattsedeln. Bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) och uppbördslagen (1953:272) skall tillämpas. Löneskatten och avkastningsskatten är avdragsgilla vid företagets taxering för inkomst.

Frågan är hur dessa skatter bör redovisas i bokföringen.

BFNs bedömning

Löneskatten motsvarar, liksom särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, den s.k. skattedelen av socialavgifterna. Den bör därför behandlas som en lönebikostnad och redovisas bland rörelsens kostnader i resultaträkningen.

Bedömningen av hur avkastningsskatten bör behandlas är mer komplicerad. Företag som tryggar pensionsutfästelsen genom avsättning till konto Avsatt till pensioner redovisar normalt en högre pensionskostnad än företag som tecknar pensionsförsäkringar. Pensionskostnaden för de förstnämnda företagen består av följande delkomponenter:

- pensionsutbetalningar
- förändring av pensionsskulden
- kreditförsäkringspremie
- avgift till PRI (Pensionsregistreringsinstitutet)

Eftersom dessa företag inte gör några utbetalningar (förutom försäkringspremien och PRI-avgiften) i samband med pensionens intjänande utan först från och med den anställdes pensionering kan tryggandet genom kontoavsättning sägas utgöra en finansieringsform för företaget. För att uppnå en ökad jämförbarhet mellan företag med kontoavsättning och företag som tecknar pensionsförsäkringar redovisar därför normalt de förstnämnda sin totala pensionskostnad uppdelad på rörelsens kostnader och finansiell kostnad. Företag som tillämpar FPG/PRI-systemet redovisar som finansiell kostnad vanligen ett belopp motsvarande en av FPG (Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt) och PRI årligen beräknad räntesats multiplicerad med genomsnittlig pensionsskuld. För andra pensioner än PRI-pensioner får motsvarande räntekostnad beräknas med utgångspunkt från pensionsförpliktelsens innebörd. I båda fallen redovisas resterande belopp som rörelsekostnad.

Redovisning

Avkastningsskatten debiteras på grundval av redovisad pensionskund och utgör därmed ytterligare en kostnad för gjorda pensionsutfästelser. Den bör därför adderas till företagets totala pensionskostnad varefter fördelning mellan rörelsens kostnader och finansiell kostnad görs enligt ovan.

Den vid räkenskapsårets slut beräknade löneskatten och avkastningsskatten bör i balansräkningen redovisas som upplupna kostnader.

BFN U 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser

3 kap. stiftelselagen (1994:1220), SL

Bakgrund

Det som kännetecknar en stiftelse är bl. a. att tillgångarna får användas endast på ett sätt som är förenligt med föreskrifter i ett stiftelseförordnande. Flertalet stiftelser är s. k. avkastningsstiftelser, dvs. stiftelser som tillgodoser sitt syfte genom att ur avkastningen lämna bidrag (anslag).

Den 1 januari 1996 träder SL i kraft (se införandelagen, SFS 1994:1221). Genom SL blir ett stort antal stiftelser bokföringsskyldiga som inte tidigare varit det. Bokföringsskyldigheten skall fullgöras enligt bokföringslagen (1976:125), BFL, och 3 kap. SL. Svaret för att så sker åvilar styrelsen eller, vid anknuten förvaltning, förvaltaren. Vidare skall enligt 3 kap. 7 § SL bokföringsskyldiga stiftelser – med undantag för vissa s. k. familjestiftelser – upprätta årsredovisning. Någon närmare lagreglering av redovisningen har inte ansetts nödvändig (se prop. 1993/94:9 s. 75).

Bl. a. den starka egendomsbindningen hos stiftelser aktualiserar ett antal speciella redovisningsfrågor som behandlas i detta uttalande. Uttalandet avser avkastningsstiftelser som är bokföringsskyldiga enligt SL. Insamlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser omfattas inte (uttalandet kan dock ge viss vägledning i fråga om sådana och andra stiftelser som inte direkt omfattas av uttalandet). I den mån det som sägs i uttalandet i något fall är oförenligt med föreskrifter i stiftelseförordnandet skall föreskrifterna, förutsatt att de inte är lagstridiga, följas.

BFNs bedömning

Resultaträkningens innehåll och utformning

I princip skall uppställningen i 18 § BFL följas. En viss anpassning bör dock ske. Det är normalt tillräckligt att intäkts- och kostnadsposterna redovisas under rubrikerna "Stiftelsens intäkter" resp. "Stiftelsens kostnader". En mer detaljerad uppställning kan ibland vara motiverad, t. ex. om stiftelsen utövar näringsverksamhet. Eventuell skattekostnad bör alltid redovisas separat. Resultaträkningen avslutas med raden "Redovisat årsresultat".

Som intäkter redovisas bl. a. räntor och utdelningar samt sådana gåvor till en befintlig stiftelse som får förbrukas för stiftelseändamålet. Som kostnader redovisas bl. a. allmänna förvaltningskostnader men däremot inte lämnade anslag (se nedan).

Det är för närvarande vanligt att stiftelser hänför realisationsresultat (vinst/förlust) vid omplacering av förmögenhet till det bundna kapitalet. Detta sker antingen genom att beloppet förs direkt dit eller genom att realisationsresultatet redovisas i resultaträkningen men neutraliseras av en annan post, t. ex. under rubriken "Dispositioner". Det förekommer också att avsättning till bundet kapital ur den löpande avkastningen redovisas på motsvarande sätt.

Enligt BFNs uppfattning bör det redovisade årsresultatet avse *hela* resultatet av förmögenhetsförvaltningen, dvs. inklusive realisationsresultatet. I resultaträkningen bör inte förekomma någon avsättning till kapitalet. Detta gäller oavsett om stiftelsen får lämna anslag enbart ur löpande avkastning eller ur såväl löpande avkastning som rea-

lisationsresultat (jfr beträffande tolkning av stiftelseförordnanden prop. 1993/94:9 s. 117 f). Får inte hela årsresultatet användas beaktas detta vid redovisningen av det egna kapitalet.

Balansräkningens innehåll och utformning

I princip skall uppställningen i 19 § BFL följas. Tillgångar och skulder bör normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker. Eget kapital bör delas in i bundet eget kapital (sådant kapital som inte får användas för anslag) och fritt eget kapital. Det egna kapitalet kan vid behov delas in ytterligare på lämpligt sätt med iakttagande av eventuella föreskrifter i stiftelseförordnandet m.m.

Enligt 19 § BFL skall förändringar i eget kapital anges. Dessa redovisas lämpligen i not. Ett exempel på en sådan not anges nedan.

	<i>Bundet eget kapital</i>	<i>Fritt eget kapital</i>
Belopp vid årets ingång	1.000	200
Redovisat årsresultat		300
Omföring av realisationsvinster till bundet eget kapital	+ 120	– 120
Kapitalisering av löpande avkastning	+ 18	– 18
Beslutade anslag		– 235
Belopp vid årets utgång	<u>1.138</u>	<u>127</u>

Jämförelsesiffror i årsredovisningen

Stiftelser som utövar näringsverksamhet och moderstiftelser skall återge resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår i sin årsredovisning (med undantag för det första år stiftelsen är bokföringsskyldig). Enligt BFNs uppfattning bör jämförelsesiffror på motsvarande sätt lämnas av samtliga avkastningsstiftelser som skall upprätta årsredovisning.

Värdering av erhållna gåvor som inte utgörs av pengar

BFL saknar regler för redovisning av gåvor. Frågan har inte heller behandlats i SL eller i förarbetena till lagen. Enligt BFNs uppfattning bör en gåva som inte utgörs av pengar tas upp till ett försiktigt beräknat marknadsvärde.

Principen att gåvor till en stiftelse skall värderas till marknadsvärdet vid gåvotillfället bör gälla även för tidigare erhållna gåvor. Detta förutsätter i många fall att en omvärdering görs i förhållande till ett på annat sätt bestämt värde. Det skillnadsbelopp som framkommer förs direkt till eget kapital. Är det förenat med stora svårigheter att bestämma det vid gåvotillfället gällande marknadsvärdet får i stället som värderingstidpunkt användas ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. Oväsentliga beloppsjusteringar behöver inte göras.

Redovisning

Redovisning av lämnade anslag

En avkastningsstiftelse tillgodoser normalt sina förmånstagare genom att lämna anslag i form av penningbidrag. Anslagen bör inte redovisas som kostnad utan som en minskning av fritt eget kapital. Bokföring skall ske när beslut om anslag fattats. Beslutade, ej utbetalda anslag redovisas som skuld under särskild rubrik.

Det förekommer att utfästelser görs om anslag som skall utgå under flera år, t.ex. för finansiering av en professur eller återkommande symposier. Är utfästelsen bindande redovisas hela det beslutade anslaget som skuld. Om utfästelsen gjorts beroende av att anslag skall utgå ur framtida avkastning bokförs anslagen i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp tas upp som ansvarsförbindelse.

Av 3 kap. 7 § SL framgår att uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret skall lämnas i förvaltningsberättelsen.

Redovisning av gemensamt placerad förmögenhet

Enligt 3 kap. 4 § SL får en stiftelse ha gemensam löpande bokföring för förmögenhet som placerats gemensamt med annan stiftelse. I övrigt gäller vanliga regler. En separat bokföring krävs således för affärshändelser som inte avser den gemensamma förmögenheten. Vidare krävs att stiftelsens räkenskaper avslutas med bokslut, att årsredovisning upprättas m.m.

Varje stiftelses del i den sammanlagda, gemensamt placerade, förmögenheten skall framgå av balansräkningen (fördelad på resp. balanspost). I resultaträkningen redovisas andelen i avkastningen (fördelad på resp. intäktsslag). Oväsentliga poster kan i balansräkningen redovisas som "Andel i gemensamt placerad förmögenhet" och i resultaträkningen som "Andel i avkastning av gemensamt placerad förmögenhet". Den sammanlagda förmögenheten och avkastningen av den bör redovisas i not eller bilaga.

BFNs UTTALANDE MED BFNAR 2002:1

Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.

(senast ändrad genom BFNAR 2006:14)

Allmänna råd (BFNAR 2002:1)

Tillämpningsområde, m.m.

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078).

Med *förening* menas

- a) en ideell förening, eller
- b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund med undantag för Svenska kyrkan.

(BFNAR 2006:14)

2. Vid tillämpningen av detta allmänna råd skall *verkligt värde* bestämmas utifrån

- a) försäljningsvärdet, eller
- b) om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet.

Om tillgången är en fastighet får, istället för vad som sägs i första stycket, föreningen utgå ifrån att taxeringsvärdet är 75 procent av det verkliga värdet.

Sedvanliga avskrivningar skall alltid beaktas när värdet på en materiell anläggningstillgång skall bestämmas i öppningsbalansräkningen.

Värden i öppningsbalansräkningen

3. En förening får beträffande tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 i öppningsbalansräkningen välja att ta upp tillgångarna

- a) ifrån en värdering beräknad på anskaffningsvärdet, eller
- b) enligt principerna i BFNAR 2001:3, med de undantag som anges i andra stycket i punkten 5.

Om tillgången är en fastighet får anskaffningsvärdet enligt första stycket a) bestämmas utifrån antagandet att taxeringsvärdet vid förvärvstillfället är 75 procent av anskaffningsvärdet.

4. Om det är förenat med svårigheter att fastställa det vid förvärvstillfället gällande anskaffningsvärdet får istället för vad som sägs i punkt 3 första stycket a) ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde användas.

Ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde erhålls genom att verkligt värde vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring multipliceras med en indexfaktor. Indexfaktorn utgörs av konsumentprisindex vid förvärvstillfället dividerat med konsumentprisindex vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring.

5. En förening, som blir bokföringsskyldig vid en senare tidpunkt än den 1 januari 2001, skall värdera materiella anläggningstillgångar som förvärvats efter den 31 december 2000 enligt principerna i BFNAR 2001:3.

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet enligt första stycket får föreningen välja att, utöver inköpspriset, enbart inräkna kostnader för leverans, konsulttjänster och lagfart. I inköpspriset ingår alltid punktskatter och tullavgifter.

6. Det värde som en tillgång redovisas till i öppningsbalansräkningen får, oavsett vad som tidigare angivits i detta råd, inte överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

Anläggningsregistret

7. En materiell anläggningstillgång skall förtecknas i ett anläggningsregister. Det som är tillgångens anskaffningsvärde, när värdet i öppningsbalansräkningen framräknas, skall även föras in som anskaffningsvärde i anläggningsregistret.

Vad som sägs i första stycket gäller inte tillgång, som efter beaktande av sedvanliga avskrivningar, inte åsätts något värde i öppningsbalansräkningen. För sådan tillgång behöver endast tidpunkten för anskaffningen anges i registret.

Ikraftträdande

8. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 mars 2002.

BFNAR 2006:14

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Motivering

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078), BFL, tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund¹. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. Det allmänna rådet riktar sig till samtliga dessa kategorier (se punkt 1 i det allmänna rådet). I både rådet och uttalandet används termen "förening" för samtliga nämnda kategorier.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet är alltid bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Från och med den 1 januari 2007 är föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § andra stycket BFL om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor. Samtliga bokföringsskyldiga föreningar är också skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § BFL. När den löpande redovisningen får avslutas med ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för en årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

När bokföringsskyldigheten inträder skall en öppningsbalansräkning upprättas. Syftet med en öppningsbalansräkning är att visa vilka tillgångar och skulder som finns i föreningen då den lagstadgade bokföringsplikten inträder eller ändras.

Den som blir bokföringsskyldig och skall upprätta en öppningsbalansräkning kan få problem vid redovisningen av materiella anläggningstillgångar, särskilt om verksamheten pågått under en längre tid före bokföringsskyldighetens inträde. Eftersom det ti-

Redovisning

¹ Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar, som undantas från det allmänna rådet, har andra övergångsbestämmelser än andra registrerade trossamfund.

digare inte funnits något krav på att transaktioner i verksamheten skall bokföras kan det i många fall vara svårt att ta fram underlag till en öppningsbalansräkning.

Vissa föreningar kan ha upprättat en bokföring även tidigare, trots att det inte föreläggat någon formell skyldighet att göra det. En sådan bokföring kanske inte i alla delar har utformats i enlighet med de principer som gäller enligt BFL. Enligt vad Bokföringsnämnden (BFN) har inhämtat har många ideella föreningar följt värderingsprinciper, som kraftigt avviker ifrån vad som utgör god redovisningssed. Ett exempel på detta är principen om "komihåg-kronan". Enligt denna tas materiella anläggningstillgångar upp till ett värde av en krona i balansräkningen. I övrigt kostnadsförs inköpet av tillgången.

I detta allmänna råd behandlas frågan om hur ideella föreningar skall värdera tidigare förvärvade materiella anläggningstillgångar i öppningsbalansräkningen. Rådet behandlar inte materiella tillgångar som erhållits i gåva². Vidare behandlas hur tillgångarna skall tas upp i ett anläggningsregister.

Gällande rätt, m.m.

Enligt 4 kap. 1 § 4 BFL är företag skyldiga att upprätta en öppningsbalansräkning. Företagen skall, enligt 4 kap. 3 § första stycket BFL, upprätta öppningsbalansräkningen när bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för en sådan skyldighet ändras.

Vid upprättandet av en öppningsbalansräkning gäller 6 kap. 4 § andra stycket BFL i tillämpliga delar (se 4 kap. 3 § andra stycket BFL). Där finns hänvisningar till vissa paragrafer i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Vad gäller anskaffningsvärde för anläggningstillgångar och avskrivningstid finns en hänvisning till 4 kap. 3–4 §§ ÅRL. I den förstnämnda paragrafen anges att anläggningstillgång skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet). I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet tas med. Vidare anges att bl. a. utgifter för värdehöjande förbättringar av anläggningstillgångar får tas med i anskaffningsvärdet. Av 4 kap. 4 § ÅRL framgår att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt över denna period.

BFN har i sitt allmänna råd om redovisning av materiella anläggningstillgångar (BFNAR 2001:3)³ bl. a. behandlat frågan om anskaffningsvärde för materiella anläggningstillgångar. Till det allmänna rådet har en vägledning också framtagits.

En materiell anläggningstillgång skall redovisas som tillgång i balansräkningen om det på basis av tillgänglig information är sannolikt att den framtida ekonomiska nytta som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del och anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Dessa kriterier är vanligtvis uppfyllda då de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med innehavet i allt väsentligt övergått på den bokföringsskyldiga.

Anskaffningsvärdet utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt kostnader, som är direkt hänförliga för att bringa tillgången på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Från inköpspriset skall avdrag ske för eventuella varurabatter, bonus och liknande liksom för rabatter i form av onormalt fördelaktiga betalningsvillkor. Exempel på direkt hänförliga kostnader är

- kostnader för iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
- leverans och hantering,
- installation, samt
- konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster och lagfart.

Förväntade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd behöver inte inkluderas i anskaffningsvärdet.

² Beträffande värdering av vissa gåvor, se BFNAR 2002:2.

³ BFN har genom BFNAR 2001:3 angett hur Redovisningsrådets rekommendation RR 12 *Materiella anläggningstillgångar* skall tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag som inte valt att tillämpa RR 12.

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader får inte inräknas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar om de inte är direkt hänförliga till anskaffningen eller motsvarar utgifter för att bringa tillgångarna till dess tillstånd och plats på balansdagen. Utgifter för provkörning och intrimning räknas inte heller in i anskaffningsvärdet om de inte ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång. Löpande driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede innan anläggningen når planerad driftsnivå skall belasta resultatet.

Bedömning

Allmänna utgångspunkter

När en förening blir bokföringsskyldig skall en öppningsbalansräkning upprättas. Tanken är att öppningsbalansräkningen skall vara en utgångspunkt för den framtida lagreglerade bokföringen. En öppningsbalansräkning som upprättas vid bokföringsskyldighetens inträde saknar principiellt samband med den eventuella redovisning av verksamheten som skett dessförinnan. När bokföringsskyldigheten inträder avslutas därför den tidigare bokföringen.

Vad som anges i detta allmänna råd kan innebära att tillgångarna i öppningsbalansräkningen ges ett högre värde än de haft i den frivilliga bokföringen. Hur de differenser som då uppstår skall hanteras regleras inte i detta råd och inte heller i annan redovisningsnormering eller lagstiftning. Detta är istället en fråga som varje förening får besluta om.

Anskaffningsvärdet

Det huvudsakliga problem som behandlas i det allmänna rådet är hur tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 skall värderas. Många sådana tillgångar har sannolikt förvärvats för länge sedan och underlaget kan vara bristfälligt.

I punkt 3 i det allmänna rådet anges att en förening i öppningsbalansräkningen får ta upp tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 antingen enligt de principer som numera normalt gäller för värdering av materiella anläggningstillgångar (se BFNAR 2001:3) eller till annat värde som utgår från principen om anskaffningsvärde. Även den som väljer att tillämpa BFNAR 2001:3 får vissa lättnader i tillämpningen såvitt avser öppningsbalansräkningen (se punkterna 3 b och 5 andra stycket i det allmänna rådet).

Att en förening kan utgå från anskaffningsvärdet (se punkt 3 a i det allmänna rådet) innebär konkret följande. En förening kan använda sig av anskaffningsvärdet i sin tidigare bokföring, om den bokfört en materiell anläggningstillgång med utgångspunkt i vad som en gång i tiden betalades för denna. Detta gäller även om föreningen inte aktiverat kostnader som normalt skall medräknas i anskaffningsvärdet, såsom leveranskostnad samt kostnad för konsulttjänster och lagfart. Det spelar heller inte någon roll att föreningen beräknat inköpskostnaden på sätt som avviker från vad som normalt gäller, t.ex. genom att kostnadsföra tullar eller punktskatter.

Att redovisningen skall ha utgått ifrån en värdering beräknad på anskaffningsvärdet innebär att principen om "komihåg-kronan" inte kan godtas. Eftersom denna princip inte på något sätt ansluter till ett anskaffningsvärde, kan den inte anses förenlig med god redovisningssed. Om en förening har tillgångar som värderats enligt principen om "komihåg-kronan" måste alltså en omvärdering ske i enlighet med de principer som anges i det allmänna rådet.

Efter att ha fastställt anskaffningsvärdet måste föreningen också beakta sedvanliga avskrivningar (se punkt 2 tredje stycket i det allmänna rådet). Först efter att föreningen räknat av avskrivningarna från anskaffningsvärdet får den det värde som skall tas upp i öppningsbalansräkningen som tillgångsvärde.

Redovisning

Schablonmetod för att beräkna anskaffningsvärdet

Vissa ideella föreningar saknar sannolikt uppgifter om anskaffningsvärde. Enligt det allmänna rådet kan en schablonmetod tillämpas, om det föreligger svårigheter att ta fram anskaffningsvärdet vid förvärvstillfället (se punkt 4 i det allmänna rådet).

Bedömningen av när schablonmetoden behöver användas får inte vara alltför restriktiv. Anskaffningsvärdet för tillgångar som förvärvats för mer än tio år sedan kan vanligen bestämmas med hjälp av schablonregeln, inte minst mot bakgrund av att inte ens bokföringsskyldiga måste bevara räkenskapsmaterial under längre tid.⁴ Däremot torde metoden oftast inte bli tillämplig vid värdering av fastigheter. I detta fall torde det vara relativt enkelt att ta fram uppgifter om fastighetens taxeringsvärde vid förvärvstidpunkten. I sådana fall kan anskaffningsvärdet vid förvärvstidpunkten beräknas med utgångspunkt i att taxeringsvärdet utgör 75 procent av anskaffningsvärdet (se vidare andra stycket i punkt 3 i det allmänna rådet samt avsnittet Särskilt om värdering av fastigheter nedan).

Schablonmetoden innebär att föreningarna kan utgå ifrån tillgångens verkliga värde vid ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. I dessa fall måste dock föreningen justera värdet genom att göra en indexnedräkning. Genom indexnedräkningen fastställs ett schablonmässigt bestämt värde som kan användas som anskaffningsvärde.

För att kunna räkna fram ett schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde måste först en indexfaktor tas fram. Detta görs genom att konsumentprisindex (KPI)⁵ sätts in i följande formel:

$$\text{KPI vid förvärvstillfället dividerat med KPI vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring} = \text{indexfaktorn.}$$

Ett schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde kan därefter räknas fram med hjälp av följande formel:

$$\text{Verkligt värde vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde eller förändring multiplicerat med indexfaktorn} = \text{schablonvärdet.}$$

Av punkt 2 a framgår att med verkligt värde menas i första hand försäljningsvärdet på en fungerande marknad. Vid en värdering som utgår ifrån försäljningsvärdet är utgångspunkten det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Om det saknas en fungerande marknad är verkligt värde lika med återanskaffningsvärdet (se punkt 2 b i det allmänna rådet). Detta kan ofta vara fallet för tillgångar i föreningar, eftersom föreningarna inte sällan har behov av unika eller specialkonstruerade tillgångar i sin verksamhet. Exempel på tillgångar som kan vara unika eller specialkonstruerade är kyrkoorglar. I dessa fall finns oftast inte en fungerande marknad, vilket innebär att försäljningsvärdet inte kan användas. Återanskaffningsvärdet måste också användas när efterfrågan på tillgången är svag, dvs. motsvarande tillgångar omsätts aldrig eller mycket sällan på marknaden. Inte heller i detta fall föreligger en fungerande marknad.

Från det schablonmässigt bestämda anskaffningsvärdet skall sedan sedvanliga avskrivningar dras (se punkten 2 tredje stycket). Därefter erhålls det värde som skall tas upp i öppningsbalansräkningen.

Takregel för värderingen i öppningsbalansräkningen

I punkt 6 i det allmänna rådet finns en takregel för värderingen. I punkten anges att det värde för tillgången som redovisas i öppningsbalansräkningen inte får överstiga verkligt värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande. Regeln har tagits

⁴ Se BFNA 2000:5 *Räkenskapsinformation och dess arkivering*.

⁵ Statistiska centralbyrån har tagit fram KPI-värden (levnadskostnadsindex) från 1830 och framåt. Senast tabellen för konsumentprisindex har basår 1980.

fram för att föreningarna annars i vissa fall genast skulle stå inför en prövning av nedskrivningsbehov när första bokslutet tas fram. Genom takregeln förhindras en övervärdering, vilket minskar risken för att nedskrivningar genast måste göras.

Anläggningsregister

I samband med att en öppningsbalansräkning tas fram uppkommer även frågor om hur materiella anläggningstillgångar skall tas upp i ett anläggningsregister. Enligt punkt 7 i det allmänna rådet skall föreningen använda det anskaffningsvärde, som var utgångspunkt vid beräkningen i öppningsbalansräkningen, även i anläggningsregistret. En förening som använt sig av schablonregeln för att ta fram ett värde i öppningsbalansräkningen skall således använda det schablonmässigt bestämda anskaffningsvärdet även i anläggningsregistret. Beträffande tillgångar som är helt avskrivna ges vissa lättnader (se andra stycket i punkt 7 och nästa avsnitt).

Särskilt om tillgångar som kan anses helt avskrivna när öppningsbalansräkningen upprättas

I öppningsbalansräkningen skall sedvanliga avskrivningar beaktas när värdet fastställs (punkt 2 tredje stycket i det allmänna rådet). Detta innebär att tillgången skall tas upp till ett värde som motsvarar vad som återstår sedan sedvanliga avskrivningar beaktats. Om det konstateras att en tillgång efter sedvanliga avskrivningar, skulle ha varit helt avskriven vid den tidpunkt då öppningsbalansräkningen skall upprättas, skall något värde i öppningsbalansräkningen således inte anges.

Även en tillgång, som anses vara helt avskriven när öppningsbalansräkningen upprättas, skall förtecknas i ett anläggningsregister. I detta fall behöver dock varken anskaffningsvärde eller avskrivningar anges i registret. Uppgifter om att tillgången finns och när den anskaffades är tillräckliga.

Särskilt om värdering av fastigheter

För byggnader tillämpas långa avskrivningstider. Mark skall överhuvudtaget inte skrivas av. Det innebär att en förening oftast måste ta fram anskaffningsvärden beträffande sina fastigheter, även om fastigheterna anskaffats för mycket länge sedan. Uppgifter om faktiska anskaffningsvärden kan i många fall saknas.

Av punkt 2 andra stycket och punkt 3 andra stycket i det allmänna rådet framgår att man vid fastställande av värden på fastigheter kan utgå ifrån taxeringsvärdet. Taxeringsvärdet är uppdelat i två delar, ett markvärde och ett byggnadsvärde. Skall t.ex. endast ett värde på mark fastställas används den del av taxeringsvärdet som utgör markvärdet.

I första hand bör fastighetens taxeringsvärde vid förvärvstillfället användas som utgångspunkt. Föreningar skall då utgå ifrån att taxeringsvärdet motsvarar 75 procent av anskaffningsvärdet (se punkt 3 andra stycket i det allmänna rådet).

En byggnad kan sakna taxeringsvärde vid förvärvstillfället men ha åsatts ett vid tidpunkten då skyldighet att upprätta öppningsbalansräkning inträder. I detta fall kan det sistnämnda taxeringsvärdet användas för att fastställa ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde enligt punkten 4 (i detta fall måste givetvis en indexnedräkning göras). Även i detta fall skall föreningar utgå ifrån att taxeringsvärdet motsvarar 75 procent av det verkliga värdet (punkt 2 andra stycket i det allmänna rådet).

Föreningar som blir bokföringsskyldiga efter den 1 januari 2001

I det allmänna rådet finns en skillnad mellan sådana föreningar som blev bokföringsskyldiga den 1 januari 2001 och sådana som blir bokföringsskyldiga efter detta datum. Den sistnämnda kategorin skall tillämpa BFNAR 2001:3 beträffande tillgångar som förvärvats efter den 31 december 2000. Föreningarna bör dock i detta fall generellt kunna undantas från vissa krav beträffande framräknande av anskaffningsvärden,

Redovisning

när värden i öppningsbalansräkningen skall bestämmas. Av punkt 5 andra stycket i det allmänna rådet följer således att – utöver inköpspriset – enbart kostnader för leverans, konsulttjänster och lagfart behöver beaktas när anskaffningsvärdet framtäckas. I inköpspriset ingår även punktskatter och tull som belastat varan. Med konsulttjänster förstås tjänster utförda av arkitekter, ingenjörer, jurister och liknande.

Beträffande tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 görs ingen skillnad mellan föreningar som blev bokföringsskyldiga den 1 januari 2001 och föreningar som blir bokföringsskyldiga först senare.

Exempel

Exempel 1 – Inventarier, där uppgift om anskaffningsvärdena finns

En förening, som blir bokföringsskyldig enligt BFL den 1 januari 2001, har under alla år fört en manuell förteckning över sina inventarier. I förteckningen finns tillgångarna upptagna med uppgifter om anskaffningsvärden. Förteckningen har ansetts vara en del av föreningens bokföring och har för tidigare år bifogats upprättade årsbokslut. Föreningen har inte inräknat kostnader för leverans i anskaffningsvärdena.

Föreningen har i detta fall möjlighet att utgå från de anskaffningsvärden man angivit i den manuella förteckningen. Inventarierna förutsätts skrivas av på fem år.

Efter beaktande av sedvanliga avskrivningar får föreningen följande värden, som tas upp i öppningsbalansräkningen:

<i>Inventarier, som har förtecknats manuellt</i>	<i>Inköpsår</i>	<i>Anskaffningsvärde</i>	<i>Ackumulerade avskrivningar</i>	<i>Värde som tas upp i öppningsbalansräkningen</i>
Kopiator	1994	20.000	20.000	0
Bil	1997	200.000	160.000	40.000
Dator	1998	20.000	12.000	8.000
Diverse möbler	1999	10.000	4.000	6.000
SUMMA	–	250.000	196.000	54.000

Föreningen är också skyldig att upprätta ett anläggningsregister. I detta anges de uppgifter om inköpsår, anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar som listats i tabellen ovan (i praktiken kan föreningen utgå ifrån sin tidigare förda manuella förteckning). Beträffande kopian, som åsatts värdet 0 kr i öppningsbalansräkningen, behövs enbart uppgift om anskaffningsåret 1994 finnas med i anläggningsregistret.

Exempel 2 – Värdering av byggnader

En förening har tidigare inte varit bokföringsskyldig. Föreningen har i sin tidigare redovisning kostnadsfört inköpen av två byggnader, med undantag för 1 kr för respektive byggnad som tagits upp i balansräkningen.⁶ Föreningen blir bokföringsskyldig enligt BFL den 1 januari 2001. Föreningen måste i sin öppningsbalansräkning ta fram värdena på byggnaderna den 31 december 2000.

En av byggnaderna köptes i januari 1971. Föreningen saknar idag helt eget underlag för att bedöma fastighetens verkliga värde vid förvärvstillfället. Föreningen kontaktar därför skattemyndigheten som uppger att taxeringsvärdet år 1971 var 1.250.000 kr. Av detta värde utgjorde 750.000 kr byggnadsvärde. Eftersom taxeringsvärdet anses vara 75 procent av anskaffningsvärdet kan byggnadens anskaffningsvärde vid förvärvstillfället bestämmas till 1.000.000 kr ($750.000 \times 100/75$). Avskrivningstiden för byggnaden bestäms till 50 år, vilket innebär en avskrivning på två procent per år. Föreningen får efter beaktande av sedvanliga avskrivningar (30 års avskrivningar på två

⁶ Beträffande värdering av marken, se exempel 3.

procent innebär ackumulerade avskrivningar på 600.000 kr) ett värde på 400.000 kr, som tas upp som värde i öppningsbalansräkningen (se tabellen nedan).

<i>Utgångspunkt för beräkningen</i>	<i>Beräknat anskaffningsvärde</i>	<i>Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)</i>	<i>Värde i öppningsbalansräkningen</i>
Taxeringsvärdet 1971×100/75	1.000.000 kr	600.000 kr	400.000 kr

I anläggningsregistret anger föreningen att anskaffningsvärdet är 1.000.000 kr, dvs. samma anskaffningsvärde som låg till grund för värdet i öppningsbalansräkningen, samt att ackumulerade avskrivningar är 600.000 kr, se tabellen ovan.

Den andra byggnaden förvärvades i januari 1981. Fastigheten saknar taxeringsvärde både vid förvärvstillfället och vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde. Föreningen saknar även i övrigt uppgifter om verkligt värde vid förvärvstidpunkten. Byggnaden är specialkonstruerad för föreningens verksamhet, så det är svårt att fastställa ett försäljningsvärde även i dagsläget. Återanskaffningsvärdet den 31 december 2000 bedöms vara 200.000 kr.

I denna situation har föreningen rätt att räkna fram ett schablonmässigt anskaffningsvärde. Föreningen räknar först fram en indexfaktor genom att ta fram KPI-värdena för förvärvstillfället (KPI januari 1981 är 107,2) och tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde (KPI december 2000 är 262,5)⁷. Indexfaktorn bestäms till $(107,2/262,5 =) 0,4084$. För att få fram ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde multipliceras återanskaffningsvärdet med indexfaktorn ($200.000 \times 0,4084 =$) 81.680 kr. Det schablonmässiga anskaffningsvärdet blir, efter avrundning till närmaste helt tusental kronor, 82.000 kr. Avskrivningstiden bestäms till 50 år, vilket innebär att byggnaden skrivs av med två procent per år. Efter att ha beaktat sedvanliga avskrivningar (20 års avskrivningar på två procent innebär ackumulerade avskrivningar på 32.800 kr) får föreningen ett restvärde på 49.200 kr, som används som värde på byggnaden i öppningsbalansräkningen, se tabellen nedan.

<i>Utgångspunkt för beräkningen</i>	<i>Anskaffningsvärde (schablonmässigt beräknat)</i>	<i>Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)</i>	<i>Värde i öppningsbalansräkningen</i>
Återanskaffningsvärde 200.000 kr som indexnedräknas	82.000 kr	32.800 kr	49.200 kr

I anläggningsregistret tar föreningen upp 82.000 kr som anskaffningsvärde. Detta är lika med det schablonmässiga anskaffningsvärdet, som föreningen utgick ifrån i värderingen i öppningsbalansräkningen (se tabellen ovan). Föreningen tar också upp 32.800 kr som ackumulerade avskrivningar i registret.

Tips! Statistiska centralbyrån (SCB) har tabeller för KPI/levnadskostnadsindex på sin hemsida www.scb.se. Det är viktigt att KPI-värdena tas från samma KPI-tabell vid framräkandet av indexfaktorn. För att förenkla beräkningen av det schablonmässiga anskaffningsvärdet kan föreningen använda sig av SCBs program "prislathunden", som finns på SCBs hemsida. Om föreningen i exemplet använt sig av prislathunden hade den bara behövt mata in återanskaffningsvärdet samt de relevanta tidpunkterna (gåvotillfället respektive bokföringsskyldighetens inträde). Prislathunden hade där- efter gjort beräkningen enligt en formel som ger det värde som avses i punkt 4 andra stycket i det allmänna rådet.

Redovis-
ning

⁷ KPI-tabell med basår 1980 har använts i exemplet.

Exempel 3 – Värdering av mark

Föreningen i exempel 2 äger även den mark som den första byggnaden står på. Anskaffningsvärdena på marken beräknas separat eftersom föreningen inte skall göra några avskrivningar på marken. Beträffande marken utgår föreningen ifrån den del av taxeringsvärdet som motsvarar markvärdet, dvs. 500.000 kr. Eftersom taxeringsvärdet får anses vara 75 procent av anskaffningsvärdet kan anskaffningsvärdet på marken vid förvärvstillfället, efter avrundning, bestämmas till 667.000 kr ($500.000 \times 100/75$). Detta värde tas upp i öppningsbalansräkningen. Det är också detta värde som tas upp som anskaffningsvärde i anläggningsregistret.

BFNs UTTALANDE MED BFNAR 2002:2

Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.

(senast ändrad genom BFNAR 2006:15)

Allmänna råd (BFNAR 2002:2)

Tillämpningsområde, m.m.

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078).

Med *förening* menas

- a) en ideell förening, eller
- b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund med undantag för Svenska kyrkan.
(BFNAR 2006:15)

2. Med *gåva* avses en tillgång som utan krav på motprestation lämnas till en förening från en givare.

Detta allmänna råd skall inte tillämpas på gåva som utgör

- a) en finansiell anläggningstillgång,
- b) en penninggåva,
- c) en gåva i form av ideella arbetsinsatser, eller
- d) en gåva, som föreningen avser att genast ge bort till annan.

3. *Verkligt värde* beträffande tillgång, som utgör en materiell anläggningstillgång, skall bestämmas utifrån

- a) försäljningsvärdet, eller
- b) om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet.

Om tillgången är en fastighet får, istället för vad som sägs i första stycket, en förening utgå ifrån att taxeringsvärdet är 75 procent av det verkliga värdet.

Om en tillgång utgör en omsättningstillgång är verkligt värde detsamma som nettoförsäljningsvärdet, nämligen försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljningskostnader och med beaktande av inkurans.

Värden i öppningsbalansräkningen

4. En ideell förening skall i öppningsbalansräkningen ta upp en gåva till dess verkliga värde vid gåvotillfället.

Om gåvan utgör en materiell anläggningstillgång skall även sedvanliga avskrivningar beaktas när värdet i öppningsbalansräkningen anges.

5. Om det är förenat med svårigheter att bestämma verkligt värde vid gåvotillfället får istället för vad som sägs i punkt 4 första stycket ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde bestämmas.

Ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde erhålls genom att verkligt värde vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring multipliceras med en indexfaktor. Indexfaktorn utgörs av konsumentprisindex vid gåvotillfället dividerat med konsumentprisindex vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring.

6. Det värde som en tillgång redovisas till i öppningsbalansräkningen får, oavsett vad som tidigare angivits i detta råd, inte överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

Anläggningsregistret

7. En tillgång, som utgör en materiell anläggningstillgång, skall förtecknas i ett anläggningsregister. Det som är tillgångens anskaffningsvärde, när värdet i öppningsbalansräkningen framräknas, skall även föras in som anskaffningsvärde i anläggningsregistret.

Vad som sägs i första stycket gäller inte tillgång, som efter beaktande av sedvanliga avskrivningar, inte åsätts något värde i öppningsbalansräkningen. För sådan tillgång behöver endast tidpunkten för anskaffningen anges i registret.

Ikraftträdande

8. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 mars 2002.

BFNAR 2006:15

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Motivering

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078), BFL, tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund¹. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. Det allmänna rådet riktar sig till samtliga dessa kategorier (se punkt 1 i det allmänna rådet). I det allmänna rådet och uttalandet används termen "förening" för samtliga nämnda kategorier.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet är alltid bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Från och med den 1 januari 2007 är föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § andra stycket BFL om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor. Samtliga bokföringsskyldiga föreningar är också skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § BFL. När den löpande redovisningen får avslutas med ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för en årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

När bokföringsskyldighet inträder skall en öppningsbalansräkning upprättas. Syftet med en öppningsbalansräkning är att visa vilka tillgångar och skulder som finns i föreningen då den lagstadgade bokföringsplikten inträder eller ändras.

Många föreningar har stora tillgångar som de tidigare mottagit i form av gåvor. Tillgångarna kan vara anläggnings- eller omsättningstillgångar.

Några enhetliga värderingsmodeller för gåvorna synes inte ha använts av föreningarna. Enligt vad Bokföringsnämnden (BFN) har inhämtat har många ideella föreningar följt värderingsprinciper, som avviker från vad som utgör god redovisningssed. Ett exempel på detta är principen om "komihåg-kronan". Enligt denna har gåvor, som utgör materiella anläggningstillgångar, tagits upp till ett värde av en krona i balansräkningen.

¹ Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar, som undantas från det allmänna rådet, har andra övergångsbestämmelser än andra registrerade trossamfund.

I samband med att BFL börjar tillämpas av föreningar uppkommer fråga om hur värdering av gåvor som erhållits tidigare, skall göras i öppningsbalansräkningen. Detta allmänna råd behandlar gåvor av tillgångar som utgör omsättningstillgångar eller materiella anläggningstillgångar. Beträffande den sistnämnda kategorin föreskrivs även hur tillgången skall tas upp i ett anläggningsregister.

Gällande rätt, m.m.

Enligt 4 kap. 1 § 4 BFL är företag skyldiga att upprätta en öppningsbalansräkning. Företagen skall, enligt 4 kap. 3 § första stycket BFL, upprätta öppningsbalansräkningen när bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för en sådan skyldighet ändras.

BFN har i uttalandet BFN U 95:3 behandlat redovisning i avkastningsstiftelser. I uttalandet kommenteras bl.a. värdering av erhållna gåvor som inte utgörs av pengar. Enligt uttalandet bör en gåva som inte utgörs av pengar tas upp till ett försiktigt beräknat marknadsvärde. BFN anger vidare:

Principen att gåvor till en stiftelse skall värderas till marknadsvärdet vid gåvotillfället bör gälla även för tidigare erhållna gåvor. Detta förutsätter i många fall att en omvärdering görs i förhållande till ett på annat sätt bestämt värde. Det skillnadsbelopp som framkommer förs direkt till eget kapital. Är det förenat med stora svårigheter att bestämma det vid gåvotillfället gällande marknadsvärdet får i stället som värderingstidpunkt användas ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. Oväsentliga beloppsjusteringar behöver inte göras.

Bedömning

Allmänna utgångspunkter

När en förening blir bokföringsskyldig skall en öppningsbalansräkning upprättas. Tanken är att öppningsbalansräkningen skall vara en utgångspunkt för den framtida lagreglerade bokföringen. En öppningsbalansräkning som upprättas vid bokföringsskyldighetens inträde saknar principiellt samband med den eventuella redovisning av verksamheten som skett dessförinnan. När bokföringsskyldigheten inträder avslutas därför den tidigare bokföringen.

Vad som anges i detta allmänna råd kan innebära att tillgångarna i öppningsbalansräkningen ges ett högre värde än de haft i den frivilliga bokföringen. Hur de differenser som då uppstår skall hanteras regleras inte i detta råd och inte heller i annan redovisningsnormering eller lagstiftning. Detta är istället en fråga som varje förening får besluta om.

BFN har begränsat det allmänna rådet till att gälla gåvor, som lämnats helt utan krav på motprestation (se första stycket i punkt 2 i det allmänna rådet). Rådet berör således inte fall där en motprestation av ekonomiskt värde lämnas, även om den ekonomiska motprestationen inte framstår som marknadsmässig.²

Gåvor av tillgångar som utgörs av finansiella anläggningstillgångar, pengar eller ideella arbetsinsatser omfattas inte av detta råd, se andra stycket i punkt 2 i det allmänna rådet.³

Allmänt om klassificeringen av gåvor

En gåva kan vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten och den skall då tas upp som anläggningstillgång⁴. Detta torde vara normalfallet beträffande tillgångar som innehafts mer än ett år.

Gåvor, t.ex. insamlade kläder, som skall säljas vidare skall tas upp som omsättningstillgångar. Det allmänna rådet behandlar inte gåvor som föreningen erhållit för att i sin tur skänka bort, t.ex. insamlade kläder som föreningen tänker ge bort till behövande (se punkt 2 andra stycket i det allmänna rådet). Denna fråga kommer att behandlas i ett annat sammanhang.

² Om någon form av ekonomisk motprestation lämnas beträffande en tillgång som utgör en materiell anläggningstillgång blir BFNAR 2002:1 tillämplig.

³ Beträffande finansiella anläggningstillgångar, se BFNAR 2002:3.

⁴ Värderingen av finansiella anläggningstillgångar behandlas i BFNAR 2002:3.

Anskaffningsvärde för gåvor som är omsättningstillgångar

Tillgångar som erhållits i gåva utgör i vissa fall omsättningstillgångar. Av tredje stycket punkt 3 i det allmänna rådet följer att sådana tillgångar skall värderas till nettoförsäljningsvärdet. Med nettoförsäljningsvärde menas försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljningskostnader och med beaktande av inkurans. Värderingstidpunkten är, enligt första stycket i punkt 4 i det allmänna rådet, gåvotillfället.

Anskaffningsvärdet för gåvor som är materiella anläggningstillgångar

Enligt BFNs bedömning skall anskaffningsvärdet för gåvor som är materiella anläggningstillgångar anses vara verkligt värde vid gåvotillfället, se första stycket i punkt 4 i det allmänna rådet.

Av punkt 3 första stycket a framgår att med verkligt värde menas i första hand försäljningsvärdet på en fungerande marknad. Vid en värdering som utgår ifrån försäljningsvärdet är utgångspunkten det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Om det saknas en fungerande marknad är verkligt värde lika med återanskaffningsvärdet (se punkt 3 b i det allmänna rådet). Detta kan ofta vara fallet för tillgångar i föreningar, eftersom föreningarna inte sällan har behov av unika eller specialkonstruerade tillgångar i sin verksamhet. Exempel på en tillgång som kan vara både unik och specialkonstruerad är en kyrkoorgel. I detta fall finns oftast inte en fungerande marknad, vilket innebär att försäljningsvärdet inte kan användas. Återanskaffningsvärdet måste också användas när efterfrågan på tillgången är svag, dvs. motsvarande tillgångar omsätts aldrig eller mycket sällan på marknaden. Inte heller i detta fall föreligger en fungerande marknad.

Beträffande materiella anläggningstillgångar måste också sedvanliga avskrivningar beaktas vid värderingen i öppningsbalansräkningen, se andra stycket i punkt 4 i det allmänna rådet. Om det konstateras att en tillgång efter sedvanliga avskrivningar skulle ha varit helt avskriven vid den tidpunkt då öppningsbalansräkningen skall upprättas skall något värde inte anges i öppningsbalansräkningen.

Schablonmetod för att beräkna anskaffningsvärdet för gåvor som är materiella anläggningstillgångar

Vissa ideella föreningar saknar sannolikt uppgifter om tillgångens verkliga värde vid gåvotillfället. Enligt det allmänna rådet kan en schablonmetod tillämpas, om det föreligger svårigheter att ta fram verkligt värde vid gåvotillfället för en tillgång (se punkt 5 i det allmänna rådet).

Bedömningen av när schablonmetoden kan användas behöver inte vara alltför restriktiv. Anskaffningsvärdet för tillgångar som förvärvats för mer än tio år sedan kan vanligen bestämmas med hjälp av schablonregeln, inte minst mot bakgrund av att inte ens bokföringsskyldiga måste bevara räkenskapsmaterial under längre tid.⁵ Däremot torde metoden oftast inte bli tillämplig vid värdering av fastigheter. I detta fall torde det vara relativt enkelt att ta fram uppgifter om fastighetens taxeringsvärde vid gåvotidpunkten. I sådana fall kan verkligt värde vid gåvotidpunkten beräknas med utgångspunkt ifrån att taxeringsvärdet utgör 75 procent av det verkliga värdet (se vidare andra stycket i punkt 3 i det allmänna rådet samt avsnittet Särskilt om värdering av fastigheter nedan).

Schablonmetoden innebär att föreningarna kan utgå ifrån tillgångens verkliga värde vid ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. I dessa fall måste dock föreningen justera värdet genom att göra en indexnedräkning. Genom indexnedräkningen fastställs ett schablonmässigt bestämt värde som kan användas som anskaffningsvärde.

⁵ Se BFNAR 2000:5 *Räkenskapsinformation och dess arkivering*.

För att kunna räkna fram ett schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde måste först en indexfaktor tas fram. Detta görs genom att konsumentprisindex (KPI)⁶ sätts in i följande formel:

$$\text{KPI vid gåvotillfället dividerat med KPI vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring} = \text{indexfaktorn.}$$

Ett schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde kan därefter räknas fram med hjälp av följande formel:

$$\text{Verkligt värde vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde eller förändring multiplicerat med indexfaktorn} = \text{schablonvärdet.}$$

Begreppet verkligt värde definieras i första stycket i punkt 3 i det allmänna rådet. Begreppet förklaras även mer ingående i föregående avsnitt.

Från det schablonmässigt bestämda anskaffningsvärdet skall sedan sedvanliga avskrivningar dras av (punkt 4 andra stycket i det allmänna rådet). Därefter erhålls det värde som skall tas upp i öppningsbalansräkningen.

Takregel för värderingen i öppningsbalansräkningen

I punkt 6 i det allmänna rådet finns en takregel för värderingen. I punkten anges att det värde för tillgången som redovisas i öppningsbalansräkningen inte får överstiga verkligt värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande. Regeln har tagits fram för att föreningarna annars i vissa fall genast skulle stå inför en prövning av nedskrivningsbehov när första bokslutet tas fram. Genom takregeln förhindras en övervärdering, vilket minskar risken för att nedskrivningar genast måste göras.

Anläggningsregister

I samband med att en öppningsbalansräkning tas fram uppkommer även frågor om anläggningsregister för gåvor som är materiella anläggningstillgångar. Enligt punkt 7 i det allmänna rådet skall föreningen använda det anskaffningsvärde, som var utgångspunkt vid beräkningen i öppningsbalansräkningen, även i anläggningsregistret. En förening som använt sig av schablonregeln för att ta fram ett värde på gåvan i öppningsbalansräkningen skall således använda det schablonmässigt bestämda anskaffningsvärdet även i anläggningsregistret.

Beträffande tillgångar som är helt avskrivna ges vissa lättnader, se andra stycket i punkt 7. I detta fall behöver varken anskaffningsvärde eller avskrivningar anges i registret. Uppgifter om att tillgången finns och när den anskaffades är tillräckliga.

Särskilt om värdering av fastigheter

För byggnader tillämpas långa avskrivningstider. Mark skall överhuvudtaget inte skrivas av. Det innebär att en förening oftast måste ta fram anskaffningsvärden beträffande sina fastigheter, även om fastigheterna erhållits för mycket länge sedan. Uppgifter om verkligt värde vid gåvotillfället (dvs. de faktiska anskaffningsvärdena) kan i många fall saknas.

I punkt 3 andra stycket i det allmänna rådet anges att man vid fastställande av värden på fastigheter kan utgå ifrån taxeringsvärdena. Taxeringsvärdet är uppdelat i två delar, ett markvärde och ett byggnadsvärde. Skall endast ett värde på exempelvis mark fastställas används den del av taxeringsvärdet som utgör markvärdet.

I första hand bör fastighetens taxeringsvärde vid gåvotillfället användas som utgångspunkt. Föreningar skall utgå ifrån att taxeringsvärdet motsvarar 75 procent av det verkliga värdet.

En byggnad kan sakna taxeringsvärde vid gåvotillfället men ha åsatts ett vid tidpunkten då skyldighet att upprätta öppningsbalansräkning inträder. I detta fall kan det sistnämnda taxeringsvärdet användas för att fastställa ett schablonmässigt beräknat

⁶ Statistiska centralbyrån har tagit fram KPI-värden (levnadskostnadsindex) från 1830 och framåt. Senast tabellen för konsumentprisindex har basår 1980.

anskaffningsvärde enligt punkten 5 (i detta fall måste givetvis en indexnedräkning göras). Även i detta fall skall föreningar utgå ifrån att taxeringsvärdet motsvarar 75 procent av det verkliga värdet.

Exempel

Exempel 1 – Insamlade kläder, som skall säljas

En förening samlar in kläder under hösten 2000. Kläderna skall användas för att säljas i en s.k. secondhand-affär.

Föreningen blir bokföringsskyldig den 1 januari 2001 och måste då göra en öppningsbalansräkning. Den har kvar merparten av kläderna, men räknar med att sälja dem under första halvåret 2001. I öppningsbalansräkningen tas kläderna upp som omsättningstillgångar. De värderas till sitt nettoförsäljningsvärde, dvs. föreningen gör en bedömning av vad kläderna i det skick de föreligger kan beräknas inbringa. Därefter avräknas försäljningskostnader.

Exempel 2 – Verkligt värde på gåvan är känt

En förening erhölet en tillgång i gåva 1985. Gåvan har använts och används fortfarande som materiell anläggningstillgång i verksamheten. Föreningen blev bokföringsskyldig den 1 januari 2001.

I gåvobrevet avseende tillgången finns en bilaga med ett värderingsintyg. Föreningen har kvar gåvobrevet och värderingsintyget. Eftersom samfundet har kvar värderingsintyget har det också ett underlag som utvisar det verkliga värdet vid gåvotillfället. Samfundet utgår från detta som anskaffningsvärde. Därefter fastställer samfundet en avskrivningsplan. Efter avdrag för sedvanliga avskrivningar erhålls ett värde, som tas upp i öppningsbalansräkningen.

I anläggningsregistret anges anskaffningsvärdet vara det värde tillgången har enligt värderingsintyget.

Exempel 3 – Värdering av byggnader

En förening har tidigare inte varit bokföringsskyldig. Föreningen har i sin tidigare redovisning tagit upp två byggnader, som den erhållit i gåva till 1 kr vardera i balansräkningen.⁷ Föreningen blir bokföringsskyldig enligt BFL den 1 januari 2001. Föreningen måste i sin öppningsbalansräkning ta fram värdena på byggnaderna den 31 december 2000.

En av byggnaderna erhölet i januari 1971. Föreningen saknar eget underlag för att bedöma byggnadens verkliga värde vid gåvotillfället. Föreningen kontaktar därför skattemyndigheten som upplyser att taxeringsvärdet år 1971 var 1.250.000 kr. Av detta värde utgjorde 750.000 kr byggnadsvärde. Eftersom en fastighets taxeringsvärde anses vara 75 procent av det verkliga värdet kan byggnadens verkliga värde vid gåvotillfället bestämmas till 1.000.000 kr ($750.000 \times 100/75$). Detta värde kan föreningen använda som anskaffningsvärde. Avskrivningstiden för fastigheten bestäms till 50 år, vilket innebär en avskrivning på två procent per år. Föreningen får efter beaktande av sedvanliga avskrivningar (30 års avskrivningar på två procent innebär ackumulerade avskrivningar på 600.000 kr) ett värde på 400.000 kr, som tas upp som värde i öppningsbalansräkningen (se tabellen nedan).

Utgångspunkt för beräkningen	Beräknat anskaffningsvärde	Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)	Värde i öppningsbalansräkningen
Taxeringsvärdet 1971 $\times 100/75$	1.000.000 kr	600.000 kr	400.000 kr

I anläggningsregistret anger föreningen att anskaffningsvärdet är 1.000.000 kr, dvs. samma anskaffningsvärde som låg till grund för värdet i öppningsbalansräkningen samt att ackumulerade avskrivningar är 600.000 kr, se tabellen ovan.

⁷ Beträffande värdering av marken, se exempel 4.

Den *andra byggnaden* erhöles som gåva i januari 1981. Fastigheten saknar taxeringsvärde (både vid gåvotillfället och vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde) och föreningen saknar även i övrigt uppgifter om verkligt värde vid gåvotidpunkten. Byggnaden är specialkonstruerad för föreningens verksamhet, så det är svårt att fastställa ett verkligt värde även i dagsläget. Återanskaffningsvärdet den 31 december 2000 bedöms vara 200.000 kr.

I denna situation har föreningen rätt att räkna fram ett schablonmässigt anskaffningsvärde. Föreningen räknar först fram en indexfaktor genom att ta fram KPI-värdena för gåvotillfället (KPI januari 1981 är 107,2) och tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde (KPI december 2000 är 262,5).⁹ Indexfaktorn bestäms till $(107,2/262,5) = 0,4084$. För att få fram ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde multipliceras återanskaffningsvärdet med indexfaktorn ($200.000 \times 0,4084 = 81.680$ kr). Det schablonmässiga anskaffningsvärdet blir, efter avrundning till närmaste hela tusental kronor, 82.000 kr. Avskrivningstiden bestäms till 50 år, vilket innebär att byggnaden skrivs av med två procent per år. Efter att ha beaktat sedvanliga avskrivningar (20 års avskrivningar på två procent innebär ackumulerade avskrivningar efter avrundning på 32.800 kr) får föreningen ett restvärde på 49.200 kr, som används som värde på fastigheten i öppningsbalansräkningen, se tabellen nedan.

<i>Utgångspunkt för beräkningen</i>	<i>Anskaffningsvärde (schablonmässigt beräknat)</i>	<i>Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)</i>	<i>Värde i öppningsbalansräkningen</i>
Återanskaffningsvärde 200.000 kr som indexnedräknas	82.000 kr	32.800 kr	49.200 kr

I anläggningsregistret tar föreningen upp 82.000 kr som anskaffningsvärde. Detta är lika med det schablonmässiga anskaffningsvärde, som föreningen utgick ifrån i värderingen i öppningsbalansräkningen (se tabellen ovan). Föreningen tar också upp 32.800 kr som ackumulerade avskrivningar i registret.

Tips! Statistiska centralbyrån (SCB) har tabeller för KPI/levnadskostnadsindex på sin hemsida www.scb.se. Det är viktigt att KPI-värdena tas från samma KPI-tabell vid framräknandet av indexfaktorn. För att förenkla beräkningen av det schablonmässiga anskaffningsvärdet kan föreningen använda sig av SCBs program "prislathunden", som finns på SCBs hemsida. Om föreningen i exemplet använt sig av prislathunden hade den bara behövt mata in återanskaffningsvärdet samt de relevanta tidpunkterna (gåvotillfället respektive bokföringsskyldighetens inträde). Prislathunden hade där- efter gjort beräkningen enligt en formel som ger det värde som avses i punkt 5 andra stycket i det allmänna rådet.

Exempel 4 – Värdering av mark

Föreningen i exempel 3 fick även den mark som den första byggnaden står på. Anskaffningsvärdena på marken beräknas separat eftersom föreningen inte skall göra några avskrivningar på marken. Beträffande marken utgår föreningen ifrån den del av taxeringsvärdet som motsvarar markvärdet, dvs. 500.000 kr. Eftersom taxeringsvärdet får anses vara 75 procent av det verkliga värdet kan det verkliga värdet på marken vid förvärvstillfället, efter avrundning, bestämmas till 667.000 kr ($500.000 \times 100/75$). Detta värde tas upp i öppningsbalansräkningen. Det är också detta värde som tas upp som anskaffningsvärde i anläggningsregistret.

⁹ KPI-tabell med basår 1980 har använts i exemplet.

BFNs UTTALANDE MED BFNAR 2002:3

Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund

(senast ändrad genom BFNAR 2006:16)

Allmänna råd (BFNAR 2002:3)

Tillämpningsområde, m.m.

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078).

Med *förening* menas

- a) en ideell förening, eller
- b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund med undantag för Svenska kyrkan.

(BFNAR 2006:16)

2. Vid tillämpningen av detta allmänna råd skall *verkligt värde* bestämmas utifrån försäljningsvärdet, eller om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet.

Värden i öppningsbalansräkningen

3. En ideell förening eller ett registrerat trossamfund skall i öppningsbalansräkningen ta upp en finansiell anläggningstillgång till tillgångens verkliga värde vid förvärvstillfället.

Om tillgången erhållits i gåva skall den värderas till verkligt värde vid gåvotillfället.

4. Om det är förenat med svårigheter att fastställa tillgångens verkliga värde vid förvärvs- eller gåvotillfället får, istället för vad som sägs i punkt 3, det verkliga värde som gäller vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde eller förändring användas som värde i öppningsbalansräkningen.

5. Det värde som en tillgång redovisas till i öppningsbalansräkningen får, oavsett vad som tidigare angivits i detta råd, inte överstiga verkligt värde för tillgången vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

Ikraftträdande

6. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 mars 2002.

BFNAR 2006:16

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Motivering

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078), BFL, tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund¹. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. Det allmänna rådet riktar sig till samtliga dessa kategorier (se punkt 1 i det allmänna rådet). I uttalandet används termen "förening" för samtliga nämnda kategorier.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet är alltid bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Från och med den 1 januari 2007 är föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § andra stycket BFL om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor. Samtliga bokföringsskyldiga föreningar är också skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § BFL. När den löpande redovisningen får avslutas med

¹ Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar, som undantas från det allmänna rådet, har andra övergångsbestämmelser än andra registrerade trossamfund.

ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för en årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

När bokföringsskyldighet inträder skall en öppningsbalansräkning upprättas. Syftet med en öppningsbalansräkning är att visa vilka tillgångar och skulder som finns i föreningen då den lagstadgade bokföringsplikten inträder eller ändras.

Den som blir bokföringsskyldig och skall upprätta en öppningsbalansräkning kan få problem vid redovisningen av finansiella anläggningstillgångar och detta särskilt om verksamheten pågått under en längre tid före bokföringsskyldighetens inträde. Efter som det tidigare inte funnits något krav på att transaktioner i verksamheten skall bokföras kan det i många fall vara svårt att ta fram ett underlag till en öppningsbalansräkning.

Vissa föreningar kan ha upprättat en bokföring tidigare, trots att det inte förelegat någon formell skyldighet att göra det. En sådan bokföring kanske inte i alla delar har utformats i enlighet med de principer som gäller enligt redovisningslagstiftningen. Detta kan innebära att värdena på de finansiella anläggningstillgångarna kan avvika ifrån vad som gäller enligt god redovisningssed.

Detta råd behandlar hur värdering av tidigare förvärvade finansiella anläggningstillgångar skall göras i öppningsbalansräkningen. Även finansiella anläggningstillgångar som erhållits som gåva omfattas av det allmänna rådet.

Gällande rätt, m.m.

Enligt 4 kap. 1 § 4 BFL är företag skyldiga att upprätta en öppningsbalansräkning. Företagen skall, enligt 4 kap. 3 § första stycket BFL, upprätta öppningsbalansräkningen när bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för en sådan skyldighet ändras.

Vid upprättandet av en öppningsbalansräkning gäller 6 kap. 4 § andra stycket BFL i tillämpliga delar (se 4 kap. 3 § andra stycket BFL). Där finns hänvisningar till vissa paragrafer i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Vad gäller anskaffningsvärde för anläggningstillgångar finns en hänvisning till 4 kap. 3 § ÅRL. I denna paragraf anges att anläggningstillgångar skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet).

Bokföringsnämnden har i sitt uttalande BFN U 95:3 behandlat redovisning i avkastningsstiftelser. I uttalandet kommenteras bl.a. värdering av erhållna gåvor som inte utgörs av pengar. Uttalandet omfattar således även finansiella anläggningstillgångar. Enligt uttalandet bör en gåva som inte utgörs av pengar tas upp till ett försiktigt beräknat marknadsvärde. BFN anger vidare:

Principen att gåvor till en stiftelse skall värderas till marknadsvärdet vid gåvotillfället bör gälla även för tidigare erhållna gåvor. Detta förutsätter i många fall att en omvärdering görs i förhållande till ett på annat sätt bestämt värde. Det skillnadsbelopp som framkommer förs direkt till eget kapital. Är det förenat med stora svårigheter att bestämma det vid gåvotillfället gällande marknadsvärdet får i stället som värderingstidpunkt användas ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. Oväsentliga beloppsjusteringar behöver inte göras.

Bedömning

Allmänna utgångspunkter

När en förening blir bokföringsskyldig skall en öppningsbalansräkning upprättas. Tanken är att öppningsbalansräkningen skall vara en utgångspunkt för den framtida lagreglerade bokföringen. En öppningsbalansräkning som upprättas vid bokföringsskyldighetens inträde saknar principiellt samband med den eventuella redovisning av verksamheten som skett dessförinnan. När bokföringsskyldigheten inträder avslutas därför den tidigare bokföringen.

Vad som anges i detta allmänna råd kan innebära att tillgångarna i öppningsbalansräkningen ges ett högre värde än de haft i den frivilliga bokföringen. Hur de differenser som då uppstår skall hanteras regleras inte i detta råd och inte heller i annan redovisningsnormering eller lagstiftning. Detta är istället en fråga som varje förening får besluta om.

Anskaffningsvärdet

Föreningar skall i öppningsbalansräkningen ta upp en finansiell tillgång till tillgångens verkliga värde vid förvärvstidpunkten. Har tillgången erhållits i gåva gäller att den skall tas upp till dess verkliga värde vid gåvotillfället (punkt 3 i det allmänna rådet).

Av punkt 2 framgår att med verkligt värde menas i första hand försäljningsvärdet på en fungerande marknad. Vid en värdering som utgår ifrån försäljningsvärdet är utgångspunkten det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. För finansiella tillgångar som tillhandahålls på en marknadsplats, t.ex. på Stockholmsbörsen, gäller således det värde tillgången noterats till vid förvärvs- eller gåvotillfället. Om det saknas en fungerande marknad är verkligt värde lika med återanskaffningsvärdet. Det torde dock vara mycket ovanligt att en fungerande marknad saknas när det är fråga om finansiella anläggningstillgångar. Huvudregeln om försäljningsvärdet blir således tillämplig i de allra flesta fall.

Alternativ metod för att beräkna värdet i öppningsbalansräkningen

Finansiella tillgångar kan ha förvärvats för länge sedan. Vidare kan finansiella instrument ha ändrat karaktär efter förvärvet en eller flera gånger, t.ex. vid emissioner eller utbyten. Det kan därför vara förenat med stora praktiska problem att ta fram ett verkligt värde för respektive förvärvs- och gåvotillfälle. Till detta kommer att portföljerna både kan innehålla egna förvärv respektive gåvor, vilket också det kan komplicera värderingen. Ett ytterligare problem är icke marknadsnoterade tillgångar, där det efter en längre tid kan vara svårt att ta fram ett ordentligt underlag för att fastställa det verkliga värdet vid förvärvs- eller gåvotillfället. Enligt det allmänna rådet kan en alternativ metod tillämpas, om det föreligger svårigheter att ta fram anskaffningsvärdet vid förvärvstillfället.

Bedömningen av när den alternativa metoden kan användas behöver inte vara alltför restriktiv. Anskaffningsvärdet för icke marknadsnoterade finansiella tillgångar som förvärvats för mer än tio år sedan kan vanligen bestämmas med hjälp av schablonregeln, inte minst mot bakgrund av att inte ens bokföringsskyldiga måste bevara räkenskapsmaterial under längre tid.² Detta bör även ofta gälla för föreningar som har stora portföljer med olika slags tillgångar. Den alternativa metoden kan ofta också vara tillämplig beträffande innehav av värdepapper, som är föremål för större omsättning.

Den alternativa metoden innebär att föreningarna kan utgå ifrån verkligt värde vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde vid värderingen. Detta framgår av punkt 4 i det allmänna rådet. Den alternativa metoden kan, liksom huvudregeln, bli tillämplig oavsett om tillgången erhållits genom köp eller gåva.

Takregel för värderingen i öppningsbalansräkningen

I punkt 5 i det allmänna rådet finns en takregel för värderingen. I punkten anges att det värde för tillgången som redovisas i öppningsbalansräkningen inte får överstiga verkligt värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande. Regeln har tagits fram för att föreningarna annars i vissa fall genast skulle stå inför en prövning av nedskrivningsbehov när första bokslutet tas fram. Genom takregeln förhindras en övervärdering, vilket minskar risken för att nedskrivningar genast måste göras.

Exempel

Användning av alternativregeln

En ideell förening, som blev bokföringsskyldig den 1 januari 2001, har under åren vid ett flertal tillfällen köpt aktier i börsnoterade företag samt erhållit sådana i gåva.

Beträffande föreningens aktier i ett visst börsnoterat företag gäller följande. Föreningen har under 1992, 1993 och 1994 fått 100 aktier i gåva. Under samma tid förvär-

² Se BFNAR 2000:5 *Räkenskapsinformation och dess arkivering*.

vade föreningen vid olika tillfällen sammanlagt 500 aktier. 1995 gjordes en split 1:1. Föreningen har efter 1995 fått 500 ytterligare aktier i gåva och förvärvat 300 aktier. Föreningen saknar idag uppgift om exakt när alla förvärv har skett. Vid bokföringsskyldighetens inträde saknar föreningen således kännedom om verkligt värde för aktierna vid respektive förvärvstidpunkt.

Föreningen kan i detta fall välja att ta upp aktierna till verkligt värde vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde. Alternativregeln är således tillämplig i detta fall.

BFNs UTTALANDE MED BFNAR 2002:8

Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund

(senast ändrad genom BFNAR 2006:17)

Allmänna råd (BFNAR 2002:8)

Tillämpningsområde och definitioner

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) vid upprättande av årsredovisning, årsbokslut eller förenklart årsbokslut. Avgränsningen av näringsverksamhet i punkten 3 och nettoomsättning i punkten 5 i det allmänna rådet gäller dock alla bokföringsskyldiga föreningar.

Med *förening* menas

- a) en ideell förening, eller
- b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund. (BFNAR 2006:17)

2. Detta allmänna råd skall tillämpas beträffande redovisning av gåvor och bidrag enbart i den utsträckning det inte finns särskilda bestämmelser i annan normgivning från Bokföringsnämnden.

3. Med *intäkter* menas ett inflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som föreningen erhåller för egen räkning. Sådana intäkter kan ha uppkommit genom näringsverksamhet, uttag av medlemsavgifter eller på annat sätt.

Med *näringsverksamhet* avses normalt sådan ekonomisk verksamhet som

- a) utgör eller kan anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), eller
- b) anses vara utövad av den som är näringsidkare i konsumentköplagens (1990:932) mening.

Med *medlemsavgift* avses sådan avgift som utgör eller kan anses utgöra medlemsavgift enligt 15 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

4. Med *kostnader* menas ett utflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som gjorts för föreningens egen räkning.

Principer för intäktsredovisning

5. En förening skall redovisa intäkter som nettoomsättning enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) om

- a) intäkten uppstått i näringsverksamhet som bedrivits av föreningen, och
- b) intäkten skulle ha redovisats som nettoomsättning enligt allmänna principer.

6. Om annat inte följer av 3 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall en förening i resultaträkningen

- a) särredovisa posterna Medlemsavgifter, Gåvor, Bidrag och Nettoomsättning, samt
- b) hänföra intäkter som inte ryms i någon av posterna under punkt a) under posten Övriga intäkter.

Principer vid kostnadsredovisningen

7. En förening, som med stöd av 3 kap. 4 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554) gör avvikelser i sin årsredovisning avseende kostnadsredovisningen, som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning, skall i not ange
- motivet för avvikelserna, och
 - en beskrivning av vad som ingår i sådana poster som avviker ifrån uppställningsformerna enligt bilaga 2 eller 3 till nämnda lag.

En förening, som är skyldig att avsluta räkenskaperna med ett årsbokslut, behöver inte i årsbokslutet lämna sådana upplysningar som avses i första stycket.

Ikraftträdande

8. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2003. Det skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare och får tillämpas för räkenskapsår som påbörjats tidigare.

BFNAR 2006:17

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Motivering

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078), BFL, tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. I både rådet och uttalandet används termen "förening" för samtliga nämnda kategorier.

Ideell verksamhet skiljer sig på många sätt från företagande, bl.a. genom att syftet för verksamheten i första hand är att främja ett ideellt ändamål. I redovisningslagstiftningen används begrepp som har nära samband med företagande. För ideella föreningar är innebörden av begrepp som "intäkter", "kostnader" och "nettoomsättning" inte självklara. Olika frågeställningar rörande hur dessa begrepp skall användas i föreningar behandlas i uttalandet. I samband med detta beskrivs även hur begreppet "näringsverksamhet" skall tolkas för föreningarna. Analysen i denna del bygger på Bokföringsnämndens (BFN) rapport *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – En rapport om begreppet näringsverksamhet m.m.*

I ideell verksamhet finns vidare vissa speciella företeelser som måste analyseras särskilt. Ett exempel på detta är redovisning av medlemsavgifter.

Det allmänna rådet riktar sig till samtliga föreningar som är bokföringsskyldiga.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet är alltid bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Från och med den 1 januari 2007 är föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § andra stycket BFL om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor. Samtliga bokföringsskyldiga föreningar är också skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § BFL. När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för en årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

Gällande rätt

Årsredovisningslagen (1995:1554)

I 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, finns vissa allmänna bestämmelser om årsredovisning. Motsvarande principer gäller i stor utsträckning även årsbokslut.¹

¹ Se 6 kap. 4 § BFL, som bl.a. hänvisar till centrala bestämmelser i andra kapitlet i ÅRL.

Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.² Vidare finns principen om rättvisande bild fastslagen där.³ Den innebär att en årsredovisning skall ge en rättvisande bild av verksamhetens ställning och resultat.

I ÅRL beskrivs även vissa andra grundläggande redovisningsprinciper.⁴ *Försiktighetsprincipen* innebär beträffande intäktsredovisningen att endast intäkter som konstaterats under räkenskapsåret får tas med i resultaträkningen. Av *principen om periodisering* följer att intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalning. Vidare finns ett *kvittningsförbud*. Detta innebär att intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra om det inte finns särskilda skäl och det är förenligt med vissa andra bestämmelser i ÅRL.⁵

I ÅRL beskrivs även resultaträkningens innehåll.⁶ I resultaträkningen skall samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret redovisas i sammandrag.⁷ Begreppen "intäkt" och "kostnad" definieras inte närmare.

Posterna i resultaträkningen skall tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i respektive uppställningsform i ÅRL.⁸ Beträffande poster som föregås av arabiska siffror skall de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.⁹ Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformen får läggas till, om de nya posternas innehåll inte täcks av tidigare poster. Poster får – i vissa fall skall – också delas upp i delposter.¹⁰ I vissa fall får poster som föregås av arabiska siffror slås samman.¹¹

I bilaga 2 och 3 till ÅRL finns två uppställningsformer avseende resultaträkningen intagna. En av uppställningsformerna är kostnadsslagsindelad, den andra är funktionsindelad. I båda uppställningsformerna finns posten "nettoomsättning" med. Posten, som föregås av en arabisk siffra i båda uppställningsformerna, har följande innebörd i ÅRL¹²:

Nettoomsättningen skall omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Avdrag skall göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

Intäkter som inte hör till den normala verksamheten skall redovisas som extraordinära intäkter och kostnader.¹³ Lagen innehåller inte någon precisering var gränsen mellan "normal verksamhet" och annan verksamhet går. I förarbetena¹⁴ anges att den gränsdragningen kan överlämnas åt praxis, bl.a. Redovisningsrådets rekommendation RR 4 *Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål*.

I förarbetena anges att begreppet "nettoomsättning" i BFL är avsett att ha samma innebörd som det har i ÅRL.¹⁵ Detta innebär, enligt förarbetena, att rekvisitet "nettoomsättning" omfattar intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet.

² Se 2 kap. 2 § ÅRL.

³ Se 2 kap. 3 § ÅRL. Principen gäller inte årsbokslut, se 6 kap. 4 § BFL.

⁴ Se 2 kap. 4 § ÅRL.

⁵ I 2 kap. 4 § sista stycket ÅRL sägs att avvikelse får göras om det föreligger särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ ÅRL. Se även prop. 1995/96:10, del 2, s. 185.

⁶ Även dessa bestämmelser är tillämpliga på årsbokslut, se 6 kap. 4 § BFL.

⁷ Se 3 kap. 2 § ÅRL.

⁸ Se 3 kap. 4 § första stycket ÅRL.

⁹ Se 3 kap. 4 § andra stycket ÅRL.

¹⁰ Se 3 kap. 4 § tredje stycket ÅRL.

¹¹ Se 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL.

¹² Se 3 kap. 12 § ÅRL.

¹³ Detta följer av 3 kap. 13 § ÅRL.

¹⁴ Prop. 1995/96:10, del 2, s. 195 f.

¹⁵ Se 3 kap. 12 § ÅRL.

I den funktionsindelade resultaträkningen i ÅRL finns tre olika kostnadsposter, nämligen kostnad för sålda varor (post 2), försäljningskostnad (post 4) och administrationskostnad (post 5). Samtliga poster föregås av arabiska siffror. Vad som skall ingå i respektive post anges inte närmare.

EG-rättsliga aspekter

Bestämmelserna om resultaträkningens utformning i ÅRL är delvis EG-rättsligt motiverade. Genom ÅRL införlivades rådets fjärde direktiv i svensk rätt. Begreppet "nettoomsättning" har hämtats från artikel 28 i det fjärde direktivet. Även möjligheten att använda en annorlunda indelning beträffande poster som föregås av en arabisk siffra i ÅRL har sitt ursprung i det fjärde direktivet. I förarbetena till ÅRL anges också uttryckligen att de två uppställningsformerna som finns i ÅRL är förenliga med fjärde direktivet.

Andra principer rörande intäkts- och kostnadsredovisning

Utöver den reglering av redovisningsprinciperna som har skett i ÅRL saknas i svensk rätt lagbestämmelser som reglerar när inkomster respektive kostnader skall redovisas. Ledning för hur intäkts- och kostnadsredovisningen skall gå till kan dock sökas i allmänna redovisningsprinciper och den normgivning som kompletterar lagstiftningen.

Redovisningen är i huvudsak *intäktsorienterad* vilket innebär att man vid periodisering börjar med att hänföra intäkterna till en tidsperiod. Först därefter fördelas kostnaderna på perioden.

Matchningsprincipen kan sägas innebära att intäkter och kostnader som uppkommer till följd av samma transaktion eller annan händelse redovisas samtidigt. I en intäktsorienterad redovisning innebär matchningsprincipen att man först bestämmer intäkterna för att sedan matcha de kostnader, som kan hänföras till respektive intäkt, mot intäkterna. Principens tillämpning begränsas av att en utgift inte kan matchas (periodiseras) mot en intäkt, om utgiften inte ger upphov till en balanspost (tillgång, skuld eller avsättning).

Bedömning

Tillämpningsområdet

I det allmänna rådet behandlas olika frågor rörande intäkts- och kostnadsredovisning som är av generell intresse för föreningarna. BFN har även utarbetat kompletterande normer för redovisning av gåvor och bidrag. I punkt 2 i det allmänna rådet görs en hänvisning till annan normgivning från BFN. De allmänna råden rörande gåvor och bidrag (BFNAR 2002:10 och BFNAR 2002:11) har företrädare framför normerna i BFNAR 2002:8.

Begreppen "intäkter" och "kostnader"

Begreppet intäkter har i redovisningssammanhang oftast analyserats ur ett bolagsperspektiv. Begreppet behöver därför analyseras även för föreningar. I punkt 3 i det allmänna rådet anges att med "intäkt" menas ett inflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som föreningen erhåller för egen räkning. Sådana intäkter kan ha uppkommit genom näringsverksamhet, medlemsavgifter eller på annat sätt. Rekvisitet "på annat sätt" har valts eftersom det är omöjligt att i en intäktdefinition i ett allmänt råd exakt peka på alla situationer där ideella föreningar kan få intäkter. För många ideella föreningar uppkommer exempelvis intäkter på grund av gåvor och bidrag.

Endast intäkter som föreningen erhåller för egen räkning anses vara intäkter för föreningen. Detta följer av punkt 3 första stycket i det allmänna rådet. Belopp som föreningen uppstår för annans räkning utgör inte ekonomiska fördelar för föreningen och skall inte intäktsredovisas. Exempel på detta är om föreningen agerar huvudman för annan förening eller på annat sätt har en juridiskt bindande skyldighet att lämna in-

Redovisning

komsten direkt vidare till en annan förening. Så kan vara fallet bl.a. i lotteriverksamhet. Det är inte ovanligt att en förening sköter ett lotteri för en annan förenings räkning (dvs. fungerar som mellanman för den andra föreningen). Ett annat typiskt exempel på fall där föreningen uppbär inkomster för annans räkning är när en förening, som är registrerad för mervärdesskatt, debiterar mervärdesskatt vid försäljning av varor eller tjänster. En sådan mervärdesskattbetalning är inte avsedd för föreningens egen räkning utan skall redovisas vidare av föreningen till staten. Ytterligare ett exempel är a-kasseavgiften som för fackföreningsanslutna arbetstigare betalas till fackföreningarna, som i sin tur vidarebefordrar avgiften till arbetslöshetskassorna; i detta fall tar föreningarna inte emot a-kasseavgiften för sin egen räkning och någon intäkt skall därför inte heller redovisas hos föreningen.

Även i det fall en förening är mellanman kan den erhålla intäkter för egen räkning, nämligen provision, bidrag till administrationskostnader eller liknande. Denna del redovisas givetvis som intäkt i föreningens redovisning.

Även begreppet "kostnader" definieras i rådet (se punkt 4). En kostnad är ett utflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som har gjorts för föreningens egen räkning. När en förening, som fungerat som mellanman, gör en utbetalning till huvudmannen uppstår ingen kostnad för föreningen. Det finns således en koppling mellan synsättet på intäkt- och kostnadsredovisning i det allmänna rådet. Ett specialfall är om den köpta varan eller tjänsten avser en annan förening och föreningen efterger sin rätt till ekonomisk kompensation från den andra föreningen. I detta fall är (om inte en mellanmansituation föreligger) den betalande föreningen en gåvogivare och den mottagande föreningen en gåvotagare.

Begreppen "nettoomsättning" och "näringsverksamhet"

Begreppet "nettoomsättning" i ÄRL är kopplat till intäkter från försålda varor och utförda tjänster. Nämda typ av verksamhet utgör näringsverksamhet. Enligt BFNs bedömning ingår de av föreningens intäkter, som kan hänföras till näringsverksamhet, i föreningens nettoomsättning, se punkt 5 a) i det allmänna rådet.¹⁶

I punkt 3 i det allmänna rådet finns en definition av begreppet "näringsverksamhet", som överensstämmer med vad som sagts i förarbetena till BFL beträffande hur begreppet skall tolkas. Den valda avgränsningen baseras på skatterätten och konsumentköprätten och är på intet sätt exklusiv för föreningarna. BFN har i rapporten Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m. närmare utrett vad begreppet "näringsverksamhet" innebär för föreningarna i redovisningssammanhang. Att rekvisitet "utgör eller kan anses utgöra" har valts i punkt 3 andra stycket a) i det allmänna rådet beror på att vissa föreningar inte behöver betala skatt (de är inskränkt skattskyldiga); rekvisitet "kan anses utgöra" markerar att även sådana föreningar kan hämta ledning från den skatterättsliga avgränsningen av begreppet näringsverksamhet när de skall avgöra om en intäkt kan hänföras till nettoomsättning eller inte. Att en intäkt redovisas som nettoomsättning i en förening betyder således inte att den är skattepliktig för föreningen.¹⁷

En ytterligare förutsättning för att en näringsverksamhetsintäkt skall redovisas som nettoomsättning är att den också enligt allmänna principer skall redovisas på detta sätt (se punkten 5 b) i det allmänna rådet. Med detta menas att principer beträffande gränsdragning mellan nettoomsättning och övriga intäkter (respektive extraordinära intäkter) som godtas som god redovisningssed för andra företag också skall godtas för föreningarnas räkning. Skäl saknas att behandla föreningarna annorlunda i detta hänseende. Ett exempel på en intäkt (som i vissa fall kan hänföras till näringsverksamhet enligt definitionen i det allmänna rådet) som aldrig skall ingå i en förenings nettoomsättning är realisationsvinst som uppkommer vid försäljning av föreningens an-

¹⁶ Se BFNAR 2003:3 *Redovisning av intäkter*.

¹⁷ Bedömningen av om en intäkt är skattepliktig avgörs helt och hållet av skatterättsliga regler.

läggningstillgångar. En sådan vinst skall enligt god redovisningssed inte redovisas under posten Nettoomsättning utan under posten Övriga intäkter.

Närmare om avgränsningen av posten nettoomsättning

Det har förekommit en debatt om vilka intäkter som ryms i posten nettoomsättning i föreningarnas redovisning. BFN finner därför anledning att kort motivera sitt ställningstagande i det allmänna rådet.

"Nettoomsättning" är ett begrepp som har EG-rättslig anknytning. Det har hämtats ifrån ett EG-direktiv som avser aktiebolag samt vissa handelsbolag och kommanditbolag. Medlemsstaterna har en skyldighet att införliva direktivets bestämmelser för nämnda bolagstyper. Den svenska ÅRL omfattar dock en större krets bokföringsskyldiga, bl.a. föreningarna.

Det finns mycket som skiljer verksamhet i t.ex. ett aktiebolag från verksamhet i föreningar. Nettoomsättningen är en central post i bolagets redovisning, men oftast inte i föreningens. Syftet med ideell verksamhet är inte att sälja varor och tjänster. Begreppet "nettoomsättning" är därför inte lika naturligt att använda i en ideell verksamhet.

All verksamhet som utövas i ideella föreningar är emellertid inte av ideell natur. Det finns betydande inslag av ekonomisk verksamhet i föreningarna och denna kan oftast anses utgöra näringsverksamhet. Näringsverksamhet som bedrivs i föreningar förete många likheter med vanlig företagsverksamhet. I vissa fall torde sådan verksamhet t.o.m. konkurrera med verksamhet som bedrivs av t.ex. aktiebolag eller ekonomiska föreningar. En skillnad mellan näringsverksamhet i företag i allmänhet och i föreningar är att näringsverksamhet i föreningar inte alltid bedrivs i vinstsyfte; inte sällan kan föreningen exempelvis tillhandahålla varor och tjänster till medlemmar till självkostnadspris. Även med beaktande av denna skillnad finns det starka skäl för att behandla näringsverksamhet i föreningar på samma sätt som näringsverksamhet i företag i allmänhet.

Många intäkter i ideella föreningar ingår inte i begreppet "nettoomsättning" som det definierats i punkt 5 i det allmänna rådet. Intäkterna kan inte kopplas till näringsverksamhet som bedrivs av föreningen utan har ett mer direkt samband med den ideella verksamheten. Att redovisa sådana intäkter under posten Nettoomsättning är inte möjligt (jämför den tydliga definition av begreppet som finns i ÅRL).

Exempel på intäkter som inte kan anses ingå i posten "nettoomsättning" är medlemsavgifter, gåvor, bidrag etc.

Uppställningen av intäktsposter i resultaträkningen

I 3 kap. 4 § ÅRL finns stöd för att ta upp andra poster än de som är angivna i ÅRLs uppställningsformer i resultaträkningen. I förarbetena till lagstiftningen framgår att BFN kan ge riktlinjer beträffande avvikelser från ÅRLs uppställningsformer för verksamheter med särskild inriktning.¹⁸ BFN har i punkt 6 angivit vilka poster en förening normalt skall redovisa i resultaträkningen. Föreningar har dock möjlighet att avvika ifrån det som stadgas i punkt 6, om föreningen i visst fall hittar stöd för det i 3 kap. 4 § ÅRL.

Eftersom medlemsavgifter normalt sett är en viktig post för föreningarna skall dessa tas upp i en egen post, som normalt bör redovisas som första intäktspost i resultaträkningen.¹⁹ Till detta kommer att posten ofta kan ha ett allmänintresse för medlemmar och andra intressenter. Även intäktsposterna gåvor och bidrag är ofta betydande och har stort allmänintresse; de kräver därför också normalt en egen post i resultaträkningen.

Redovisning

¹⁸ Se prop. 1995/96:10, del 2, s. 190.

¹⁹ Beträffande medlemsavgifter, se även nästa avsnitt.

Av punkten framgår vidare att även intäkter som utgör nettoomsättning normalt skall redovisas under en egen post. Nettoomsättningen kan vara intressant för utomstående läsare t.ex. när det gäller att bedöma föreningens bokföringsrättsliga status.

Andra intäktsposter än de särskilt omnämnda skall normalt tas upp under posten Övriga intäkter.

Begreppet "medlemsavgifter"

Medlemsavgifter anges särskilt i den allmänna intäktsdefinitionen i punkt 3. Detta har gjorts för att klargöra att de normalt utgör en viktig intäkt för föreningarna. Även om intäkten inte alltid är väsentlig beloppsmässigt har den ofta ett stort allmänintresse (bl.a. för medlemmar).

Medlemsavgifter i ideella föreningar skiljer sig på flera sätt ifrån ekonomiska tillskott som lämnas av bolagsmän i t.ex. aktiebolag och medlemmar i ekonomiska föreningar. De mest avgörande skillnaderna är att medlemmar i en ideell förening inte är "ägare" av föreningen och att de inte heller kan erhålla någon utdelning på sina medlemsavgifter. Det är således inte relevant att i intäktsdefinitionen jämställa medlemsavgifter i ideella föreningar med tillskott i bolag eller i ekonomiska föreningar.²⁰

Att fastställa vad som är medlemsavgift är normalt sett inte en särskilt besvärlig uppgift; i normalfallet är det den avgift föreningen själv benämner medlemsavgift som avses. Det kan dock tänkas att en förening låter medlemsavgiften innefatta försäljning av varor och tjänster till medlemmarna i en sådan utsträckning att avgiften inte längre primärt kan anses avse en ersättning för ett medlemskap.

Begreppet "medlemsavgift" definieras i punkt 3 i det allmänna rådet. Utgångspunkten för den valda definitionen är att den skall vara enkel men ändå kunna stävja missbruk av användningen av termen medlemsavgift. Med *medlemsavgift* avses sådan avgift som utgör eller kan anses utgöra medlemsavgift enligt 15 kap. 2 § inkomstskattelagen. Rekviritet "kan anses utgöra" har valts eftersom många föreningar inte är skattskyldiga; sådana föreningar kan ändå hämta vägledning från rättspraxis om avgiften kan anses utgöra en medlemsavgift eller inte. Anledningen till att definitionen har kopplats till en skatterättslig definition av samma begrepp är att det på skatteområdet finns viss rättspraxis rörande begreppet medlemsavgift. Det finns rättsfall avseende ekonomiska föreningar där Regeringsrätten funnit att det som kallats medlemsavgift i själva verket utgjort ersättning för något annat. Praxisen rörande medlemsavgifter beskrivs kortfattat i den tidigare nämnda BFN-rapporten Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m. De tankegångar som ligger bakom den skatterättsliga praxisen är, enligt BFNs uppfattning, även relevanta i redovisningssammanhang.

Föreningar som tar ut medlemsavgifter skall normalt redovisa sådana som en egen post i resultaträkningen, se punkt 6 i det allmänna rådet. Denna post är oftast den mest väsentliga intäktsposten och bör därför också redovisas före t.ex. posten "Nettoomsättning".

Matchningsprincipens tillämpning, m.m.

Beträffande intäkter som ingår i nettoomsättningen torde det i normalfallet inte föreligga något större problem att tillämpa matchningsprincipen på det sätt som gäller för t.ex. aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Intäkter från näringsverksamheten skall således matchas mot kostnader hänförliga till intäkten. Som tidigare nämnts begränsas principens tillämpning av att en utgift inte kan matchas (periodiseras) mot en intäkt, om utgiften inte ger upphov till en balansgill tillgång.

En kategori intäkter som oftast torde vara hänförlig till bedriven näringsverksamhet är lotteriintäkter. Lotteriintäkter skall på det sätt som följer av den intäktsorienterade matchningsprincipen matchas mot kostnader för lotteriet, t.ex. distribution och vinst-

²⁰ I Redovisningsrådets rekommendation RR 11 *Intäkter* undantas ökningsar som beror på tillskott från aktieägare eller innehavare av aktierelaterade instrument i definitionen av intäkter.

kostnader. Netto-redovisning av lotterier är däremot inte acceptabel, eftersom en sådan redovisning skulle strida mot kvittningsförbudet i ÅRL. Det kan tilläggas att många lotterier är konstruerade på sådant sätt att föreningen endast fungerar som ombud (mellanman). I ett sådant fall skall föreningen inte redovisa intäkter den uppburit för annans räkning i resultaträkningen (se punkten 3) utan enbart förmedlingsprovisioner och liknande.

En speciell fråga är om matchning kan ske mellan intäkter och kostnader i den ideella verksamheten. Föreningars verksamhet, såväl näringsverksamhet som annan verksamhet, syftar oftast till att generera intäkter för den ideella verksamheten. Det typiska för verksamheten är således att föreningarna först måste ha intäkter för att kunna besluta om vilka ideella aktiviteter föreningen skall ha. Fråga har uppkommit om man skulle kunna tänka sig en omvänd matchning (kostnadsorienterad), där intäkten inte redovisades förrän kostnaden har uppstått.

BFN anser att en kostnadsorienterad matchning i huvudsak inte kan godtas i ideella föreningars redovisning. Skälet för ställningstagandet att i princip inte godta kostnadsorienterad matchning är följande.

En mer allmän princip om omvänd matchning skulle sannolikt leda till praktiska gränsdragningsproblem i många situationer. Ett exempel på detta är redovisning av medlemsavgifter. Även om man skulle kunna säga att medlemmarna betalar medlemsavgifter för att få ta del av eller stödja den ideella verksamheten är det knappast möjligt att hänföra vissa kostnader som berör det ideella ändamålet specifikt till medlemsavgifterna (de enda kostnader som specifikt kan hänföras till medlemsavgifterna torde vara kostnader för medlemsadministration och medlemsservice av olika slag; sådana kostnader kan matchas mot intäkten enligt matchningsprincipen).

Ytterligare problem med att allmänt tillåta en kostnadsorienterad matchning är att föreningarna i många fall skulle få tillämpa två olika "matchningsprinciper", nämligen en för den del av verksamheten som är näringsverksamhet och en för den övriga verksamheten. Detta skulle göra redovisningen svårbegriplig.

Mot bakgrund av vad som nu anförts anser BFN att huvudregeln är att föreningarna, liksom företag i allmänhet, skall använda en intäktsorienterad matchning i sin redovisning. Att använda en kostnadsorienterad matchning i föreningarna kan således inte anses förenligt med god redovisningssed i annat än rena undantagsfall.

Principer för kostnadsredovisning

En fråga som diskuterats när det gäller redovisning i föreningar är hur kostnadsredovisningen skall vara utformad för att läsaren skall få god information om föreningars verksamheter och hur dessa finansieras. Diskussionen har framför allt gällt de föreningar som arbetar med att samla in pengar till olika ändamål men frågan äger naturligtvis giltighet även inom andra delar av föreningslivet. Det finns i skilda sammanhang ett intresse av att kostnadsredovisningen i föreningar organiseras så att det blir möjligt att skilja mellan den del av föreningens kostnads massa som går direkt till att uppfylla föreningens ideella ändamål och den del av kostnaderna som gagnar detta syfte på ett mer indirekt sätt.

Som tidigare konstaterats är ÅRL inte anpassad för föreningarnas särskilda förhållanden. Det har hävdats att en redovisning av kostnader i enlighet med de uppställningsformer som finns i ÅRL gör en förenings årsredovisning mindre intressant och att det därför krävs en helt ny uppställningsform för föreningarna. BFN har emellertid funnit att det inte skulle vara meningsfullt att i nuläget försöka ge generella regler om hur de ideella föreningarnas kostnadsredovisning skall vara utformad. Med de begränsningar som följer av ÅRL och de olikheter som finns mellan föreningar av olika slag skulle det sannolikt vara svårt att åstadkomma vettiga regler. Det kan dock inte uteslutas att nämnden i ett senare sammanhang – när mer fasta principer utvecklats inom den ideella sektorn – får anledning att återkomma till frågan.

Redovisning

Mot den nu redovisade bakgrunden har BFN avstått från att i nuläget införa särskilda definitioner av kostnadsposter för de ideella föreningarna. Det innebär att föreningarna har möjlighet att redovisa sina kostnader på motsvarande sätt som t. ex. ett aktiebolag om en sådan redovisning känns relevant för föreningen. Föreningarna har också möjlighet att – inom de ramar som ÅRL ger – anpassa sin kostnadsredovisning så att den bättre återspeglar syftet med verksamheten.

I 3 kap. 4 § ÅRL finns bestämmelser om när och hur en förening kan avvika från de uppställningsformer som finns i bilaga 2 och 3 i ÅRL. I andra stycket nämnda lagrum anges att de avvikelser som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning får göras beträffande poster som föregås av arabiska siffror. Behov av avvikelser betingade av verksamhetens särskilda inriktning torde ofta föreligga för föreningar, eftersom ÅRLs kostnadsposter mer anpassats till vinstdrivande företag (försäljning av varor och tjänster) än ideell verksamhet. I tredje stycket finns vissa bestämmelser om hur avvikelserna får göras. Ett av kraven beträffande kompletterande poster är att de skall ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

BFN har i punkt 7 i det allmänna rådet tagit in en bestämmelse som kompletterar bestämmelsen i 3 kap. 4 § ÅRL. Föreningar som följer ÅRLs uppställningsformer berörs inte av punkten, utan denna omfattar endast de föreningar som på grund av sin inriktning (den ideella verksamheten) valt göra ändringar i ÅRLs postindelning. Punkten gäller vidare primärt föreningar som avslutar sin redovisning med en årsredovisning; föreningar som enbart upprättar årsbokslut får men behöver inte tillämpa bestämmelsen.²¹

Enligt punkt 7 skall en förening, som med stöd av 3 kap. 4 § andra och tredje styckena ÅRL, gjort avvikelser som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning i not ange dels motivet för avvikelsen, dels en beskrivning av vad som ingår i poster som avviker ifrån uppställningsformerna enligt bilaga 2 eller 3 i ÅRL. Motivet till att BFN uppställt kravet i punkt 7 är de svårigheter som finns att exakt definiera kostnadsbegrepp för den ideella sektorn med dess mångskiftande ideella verksamhet. Till detta kommer att förståelsen av kostnadsredovisningen är viktig för läsare av föreningarnas årsredovisningar (medlemmar, gävogivare etc.); de kompletterande upplysningar som nu krävs kommer att underlätta för läsarna att förstå föreningarnas kostnadsredovisning. Idag använder många föreningar poster som ändamålskostnader, insamlingskostnader m.m. när de använder den funktionsindelade resultaträkningen, men dessa poster kan ha olika innehåll i olika föreningars årsredovisning och är långt ifrån lätta att tolka för läsarna. För att uppfylla lagens krav att ge kompletterande poster en tydlig beteckning måste föreningarna lämna kompletterande upplysningar enligt punkt 7 om varför de ansett att en avvikelse behövs samt närmare redogöra för innebörden av de begrepp de använt.

²¹ I uttalandet som hör till BFNAR 2002:6 finns närmare beskrivet vad som gäller om en förening, som enbart är skyldig att upprätta årsbokslut, frivilligt väljer att upprätta årsredovisning.

Exempel

Exempel 1 – Redovisning av intäkter

En förening uppbär 3 miljoner kr i medlemsavgifter. En medlem som erlägger medlemsavgift får varje kvartal en klubbtidning med information om föreningens verksamhet. Några ytterligare medlemsförmåner ingår inte.

Föreningen, som är inskränkt skattskyldig och således inte är registrerad för mervärdesskatt, bedriver därutöver ett antal verksamheter som föreningen bedömer vara näringsverksamhet enligt definitionen i punkt 3 i det allmänna rådet.²² Intäkterna från verksamheterna är följande:

Verksamhet	Intäkt som belöper på redovisningsperioden och som kommer föreningen till godo ²³	Inbetalning som inte utgör intäkt enligt definitionen i punkt 3 i det allmänna rådet
Bingoverksamhet	300.000 kr	–
Serveringsverksamhet	500.000 kr	
Bingolottoförsäljning	100.000 kr (provision)	1.000.000 kr (medel som redovisas vidare till annan förening)
Försäljning av profilmaterial (tröjor och kepsar med föreningens logotyper)	80.000 kr	–
SUMMA	980.000 kr (=nettoomsättningen)	1.000.000 kr

Föreningen, som varken erhållit gåvor eller bidrag, redovisar följande intäktsposter i resultaträkningen:

Medlemsavgifter	3.000.000 kr
Nettoomsättning	<u>980.000 kr</u>
Summa intäkter	3.980.000 kr

Exempel 2 – Hur kan en förening ta reda på om en intäkt skall redovisas som nettoomsättning?

En förening har intäkter ifrån sponsring, serveringsverksamhet och bingolottoförsäljning. Vidare säljer föreningen dagsverken till kommunen (föreningens medlemmar håller vakt på kommunala arrangemang och föreningen erhåller ersättningen för detta). Föreningen erhåller även olika intäkter vid försäljning av varor och tjänster till sina medlemmar. Under året har föreningen sålt en fastighet (anläggningstillgång) och erhållit en realisationsvinst vid försäljningen.

Fråga uppkommer vilka intäkter som skall redovisas under posten nettoomsättning. Föreningen gör bedömningen utifrån punkten 5 i det allmänna rådet. Vid denna prövning finner föreningen att realisationsvinsten som uppstod vid försäljningen av fastigheten inte skall redovisas som nettoomsättning, eftersom en sådan intäkt inte normalt skulle redovisas som nettoomsättning för företag i allmänhet (se punkt 5 b i det allmänna rådet). Föreningen redovisar realisationsvinsten under posten Övriga intäkter.

²² Jämför exempel 2.

²³ Enligt ÄRLs avgränsning av nettoomsättning skall avdrag göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen, se 3 kap. 12 § ÄRL. I de belopp som anges i spalten har avdrag gjorts för lämnade varurabatter. Föreningen är, som tidigare nämnts, inskränkt skattskyldig och har därför ingen anledning att göra momsavdrag när nettoomsättningen beräknas (i beloppen som anges i spalten har momsavdrag således inte heller gjorts).

Vad gör föreningen med övriga intäkter som nämns ovan? Avgörande för om en intäkt skall redovisas som nettoomsättning är om den kan anses utgöra näringsverksamhet (definition av näringsverksamhet finns i punkt 3 i det allmänna rådet). Föreningen vet inte vad begreppet näringsverksamhet innefattar. För att förstå begreppet behöver föreningen därför ytterligare vägledning. Sådan vägledning finns i BFNs rapport *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m.* Föreningen jämför sina intäkter med vad som sägs i rapporten. I bilaga 1 till rapporten finns en lathund som underlättar föreningens bedömningsarbete. Om föreningen efter detta finner att intäkten skall hänföras till näringsverksamhet redovisar den intäkten under posten "Nettoomsättning".²⁴ I förekommande fall görs därvid avdrag för moms²⁵, andra omsättningskatter och varurabatter.

²⁴ Eftersom begreppet näringsverksamhet är omfattande är det svårt att i ett exempel direkt ange hur intäkten skall klassificeras. Detta är inte heller syftet med detta exempel (syftet är istället att visa på en metod för att hitta information som kan hjälpa föreningen vidare). Många av intäkterna som nämns i exemplet är av den karaktären att de oftast utgör näringsverksamhet (jämför bilaga 1 till rapporten).

²⁵ Föreningen kan enbart göra avdrag för moms om den är momsregistrerad när den räknar fram nettoomsättningen.

BFNs UTTALANDE MED BFNAR 2002:9

Hur medelantalet anställda m.m. skall redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund

(senast ändrad genom BFNAR 2006:13)

Allmänna råd (BFNAR 2002:9)

1. Bokföringsnämnden meddelar följande allmänna råd i anslutning till 5 kap. 18–20 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) och rekommendationen BFN R 4 *Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar*.

2. Detta allmänna råd skall tillämpas av föreningar vid upprättande av årsredovisning. Med *förening* menas ett företag som är bokföringsskyldigt och enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och som är

- a) en ideell förening, eller
- b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av ett sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund. (BFNAR 2006:13)

3. Vid tillämpningen av detta råd avses med

- a) *anställd*; sådan befattningshavare i en förening som är arbetstagare enligt 1 § lagen (1982:80) om anställningsskydd,
- b) *verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare*; sådan anställd i en förening som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag, och
- c) *ersättning*; sådan ersättning och förmån som beskattas i inkomstslaget tjänst hos mottagaren.¹

4. En förening skall utforma sin redovisning i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och rekommendationen BFN R 4 med de undantag som följer av detta råd.

5. Beräkning av medelantalet anställda sker i enlighet med punkterna 7–11 i BFNAR 2006:11 *Gränsvärden*. (BFNAR 2006:13)

6. Anställda som har uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring i ersättning under året skall anses ha utfört ideellt arbete för föreningen. (BFNAR 2006:13)

7. En förening, som saknar verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare enligt punkt 3 b), behöver vid redovisningen enligt 5 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) enbart lämna uppgift om räkenskapsårets ersättningar till styrelseledamöterna.

8. En förening skall i en not eller i förvaltningsberättelsen lämna upplysning om det sammanlagda beloppet av ersättningar som, med stöd av punkt 6, utelämnats vid beräkningen av ersättningar till medelantalet anställda.

9. En förening bör i not eller i förvaltningsberättelsen lämna upplysning om

- a) omfattningen av ideellt arbete i föreningen, och
- b) i vilken omfattning anställda i föreningen har utfört arbete för annan föreningsräkning.

Redovis-
ning

¹ Ersätter punkt 13 i BFN R 4.

Ikraftträdande

10. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2003. Det skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare och får tillämpas för räkenskapsår som påbörjats tidigare.

BFNAR 2006:13

Detta allmänna råd skall tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Motivering

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078), BFL, tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. Det allmänna rådet riktar sig till samtliga dessa kategorier om de är skyldiga att avge årsredovisning (se punkt 2 i det allmänna rådet). I både det allmänna rådet och uttalandet används termen "förening" för samtliga nämnda kategorier.

Ideella föreningar som bedriver näringsverksamhet är alltid bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Från och med den 1 januari 2007 är föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § andra stycket BFL om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor. Samtliga bokföringsskyldiga föreningar är också skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § BFL.

Föreningar och andra bokföringsskyldiga företag skiljer sig åt på flera sätt. Det ideella syftet som föreningarna har innebär att begrepp som anställda, ersättningar etc. i vissa fall behöver definieras.

Vidare förekommer ofta stora inslag av ideella arbetsinsatser i föreningarna. Normalt är sådant arbete helt obetalt. I andra fall kan det ersättas med ett mer eller mindre symboliskt arvode. En intressant fråga är på vilket sätt ideella arbetsinsatser skall redovisas.

Ytterligare frågeställningar finns kring begreppet "verkställande direktör". Vilken befattningshavare i en ideell förening kan jämföras med en sådan?

Gällande rätt

Årsredovisningslagen

I 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, finns bestämmelser om tilläggsupplýsningar. Kapitlet skall tillämpas av alla företag² som är skyldiga att lämna årsredovisning³. I 5 kap. finns bl. a. bestämmelser om hur en personalnot skall utformas.

En förening skall lämna uppgift om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om föreningen har anställda i flera länder skall medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män för respektive land anges.⁴

Löner och andra ersättningar skall anges särskilt i årsredovisningen. Detta gäller även sociala kostnader, som skall redovisas med särskild uppgift om pensionskostnader.⁵

² Med företag avses här en bokföringsskyldig juridisk eller fysisk person som skall lämna årsredovisning enligt ÅRL. (Sådan skyldighet föreligger även enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag för de företag som omfattas av de lagarna.)

³ Bokföringsskyldiga föreningar skall för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning om de är en större förening eller moderföretag i en större koncern. Definitionen av större framgår av 1 kap. 3 § ÅRL.

⁴ 5 kap. 18 § ÅRL.

⁵ 5 kap. 19 § ÅRL.

Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar skall redovisas för var och en av grupperna

1. styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare och
2. anställda som inte omfattas av 1.⁶

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktör och motsvarande befattningshavare skall anges särskilt.⁷

Vid tillämpningen av bestämmelserna om personalnotens innehåll jämföras styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktören.⁸ Någon närmare förklaring till vad "motsvarande befattningshavare" är i föreningar finns inte i förarbetena.⁹

Bokföringsnämndens normgivning

Bokföringsnämnden (BFN) har i sin rekommendation BFN R 4 *Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar*¹⁰ lämnat riktlinjer beträffande hur en personalnot skall upprättas.

I BFNAR 2006:11 *Gränsvärden* finns regler om hur medelantalet anställda skall beräknas.

Arbetsrättsliga avgränsningar

Lagen (1982:80) om anställningsskydd (LAS) gäller för arbetstagare i allmän eller enskild tjänst.¹¹ Arbetsdomstolen (AD) har i några rättsfall prövat frågan om arbetstagarbegreppet i ideella föreningar.¹²

Vissa arbetstagare undantas från lagens tillämpning.¹³ Ett av undantagen från LAS är arbetstagare, som med hänsyn till arbetsuppgifter och arbetsvillkor får anses ha en företagsledande eller därmed jämförlig ställning. Vem i en förening som skall anses ha motsvarande befattning som en företagsledare i LAS är inte alltid lätt att fastställa. Även på detta område finns dock rättsfall ifrån AD som kan ge vägledning.¹⁴

Skatterättsliga avgränsningar

Skatteverket (SKV) har tagit fram ett allmänt råd för ett område av den ideella sektorn, nämligen för idrottsrörelsen.¹⁵ I detta lämnar verket råd beträffande beskattningen av ersättningar m. m. i samband med idrottslig verksamhet. SKV har inte tagit fram speciella allmänna råd för någon annan ideell verksamhet.

Det finns även viss rättspraxis på skatteområdet som berör arbete i ideella föreningar. Skatterättsligt anses stipendier inte vara skattepliktiga, om de kan ses som en gåva till stipendietagaren. Regeringsrätten har i ett antal fall prövat frågan om stipendier, som lämnats av föreningar.¹⁶

Redovisning

⁶ 5 kap. 20 § första stycket ÅRL.

⁷ 5 kap. 20 § andra stycket ÅRL.

⁸ 5 kap. 24 § ÅRL.

⁹ Jfr prop. 1995/96:10, del 2, s. 227.

¹⁰ Senast reviderad i december 2006.

¹¹ Se 1 § LAS.

¹² Några exempel kan nämnas här. I ADs dom 135/1996 prövades frågan om gränstragningen mellan arbete utfört av arbetstagare och ideellt arbete i ett politiskt parti. Rättsfallet AD 1/1986 handlade om en pastor som fick lön av en förening men utförde arbete i en annan.

¹³ Se 1 § 1 LAS.

¹⁴ Se AD 92/1980 och AD 22/1998.

¹⁵ Se Skatteverkets allmänna råd om beskattning av ersättningar m. m. i samband med idrottslig verksamhet att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Jämför även Skatteverkets information om beskattning av ersättning m. m. i samband med idrottslig verksamhet.

¹⁶ Se RÅ82 1:26, RÅ81 1:31, RÅ 1994 not. 424 och RÅ82 1:35.

Bedömning

Förhållandet mellan BFNAR 2002:9 och rekommendationen BFN R 4

BFNs rekommendation R 4 innehåller allmänt hållna bestämmelser om hur tilläggsupplysningar enligt 5 kap. 18–20 §§ ÅRL skall utformas. Rekommendationen har tagits fram med i första hand bolag och ekonomiska föreningar i fokus. Bestämmelserna är inte direkt anpassade till den ideella sektorn. I det allmänna rådet BFNAR 2002:9 görs därför anpassningar, som skall underlätta föreningarnas redovisning.

BFNAR 2002:9 är ett komplement till rekommendationen BFN R 4, se punkt 4 i det allmänna rådet. Detta innebär att föreningar i frågor som inte regleras i BFNAR 2002:9 skall hämta vägledning i rekommendationen BFN R 4.

Det finns några skillnader mellan BFN R 4 och BFNAR 2002:9:

- Definitionen av ersättning i punkt 3 c) i BFNAR 2002:9 ersätter det som sägs i punkten 13 i rekommendationen BFN R 4.
- Undantag görs i punkten 7 för föreningar som saknar verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare.

Vissa frågor regleras inte alls i BFNAR 2002:9. Föreningarna måste i dessa fall hämta vägledning i rekommendationen BFN R 4. Exempel på områden som inte behandlas i BFNAR 2002:9 är redovisning av sociala kostnader (punkt 14 i rekommendationen) samt redovisning av styrelsearvoden, m.m. (punkterna 15–19 i rekommendationen; här finns dock ovannämnda tillägg beträffande verkställande direktör i punkt 7 i BFNAR 2002:9). Vidare kan också viss vägledning hämtas i det inledande avsnittet om allmänna utgångspunkter (punkterna 5–7 i rekommendationen). Detsamma gäller punkterna 20 och 20 a) i rekommendationen som behandlar presentationen i års- och koncernredovisningen och publicering av ofullständiga års- eller koncernredovisningar.

Allmänt om arbete i ideella föreningar

Det finns både likheter och skillnader mellan föreningar och andra bokföringsskyldiga företag. I föreningar finns, på samma sätt som i företag i allmänhet, ofta personer som är arbetstagare enligt LAS. Både föreningar och företag kan ha uppdragstagare knutna till sig, t.ex. fristående konsulter. Föreningar skiljer sig dock från andra företag på ett väsentligt sätt. Mycket arbete, som utförs ideellt för föreningarnas räkning, utförs inte av dem som arbetsrättsligt kan kategoriseras som arbetstagare eller uppdragstagare. De ideella arbetsinsatserna kan grovt delas in i två undergrupper:

- Större andelen arbete är helt ideellt, dvs. det utförs av personer som inte ersätts ekonomiskt för arbetet. Denna typ av arbetsinsatser kan mer direkt röra föreningens ideella ändamål eller avse olika stödfunktioner som behövs för att föreningen skall kunna fungera. Exempel på arbete som kan hänföras till stödfunktioner är arbete, som utförs av en redovisningskonsult, när denne utan ersättning hjälper sin förening med föreningens redovisning. Andra exempel på stödfunktioner är arbete som rör föreningens finansieringsverksamhet, t.ex. insamlingar, lotterier och bingo.
- Vidare förekommer arbete som rör det ideella ändamålet men som ersätts med visst arvode. Detta arvode är inte alltid relaterat till arbetsinsatsen, utan kan i vissa fall vara av – mer eller mindre – symbolisk natur. Exempel på det sistnämnda är ersättningar till olika idrottsfunktionärer, som får en mindre ersättning för att ställa upp vid tävlingar.

Obligatorisk tilläggsupplysning om medelantalet anställda

Föreningen skall lämna uppgift om medelantalet anställda (se avsnittet Gällande rätt, Årsredovisningslagen). Medelantalet anställda beräknas i enlighet med punkterna 7–11 i BFNAR 2006:11 *Gränsvärden*.

Obligatorisk tilläggsupplysning om viss ersättning som utges till anställda

Föreningen skall enligt punkt 8 lämna tilläggsupplysning om det sammanlagda beloppet av ersättningar som lämnas till anställda som uppbär mindre än ett halvt prisbasbelopp per år i ersättning. Eftersom ersättningen är begränsad kan föreningarna i dessa fall i redovisningssammanhang betrakta sådan ersättning som ersättning avseende ideellt arbete.¹⁷ Upplysningen, som är obligatorisk för föreningarna, skall visa omfattningen av ersättningar under ett halvt prisbasbelopp som föreningen lämnat under året.

Frivillig tilläggsupplysning om omfattningen av ideellt arbete

Ideellt arbete (dvs. arbete som utförs utan att ersättning utbetalas) skall inte medräknas när uppgift om medelantalet anställda tas fram. Däremot uppmuntras föreningarna i det allmänna rådet att lämna en upplysning i not eller i förvaltningsberättelsen om omfattningen av ideellt arbete i föreningen (se punkt 9 a i det allmänna rådet). De ideella arbetsinsatserna är ofta av ett stort värde för föreningarna, både ur ekonomiskt och ideellt perspektiv. En beskrivning av vilket stöd som medlemmarna lämnar i form av ideellt arbete är givetvis också intressant för läsarna av föreningens årsredovisning.

Upplysningen i noten behöver inte vara exakt, eftersom det kan vara nära nog omöjligt för föreningarna att lämna precisa upplysningar om ideellt arbete (t.ex. hur många personer som bidragit, hur många timmar som lagts ner och vad arbetet avsett). En rimlig uppskattning av omfattningen av det ideella arbetet är tillräcklig. Det föreningen måste hålla i åtanke vid utformandet av noten är syftet bakom nämnda tilläggsupplysningar, nämligen att ge en god bild av det ideella arbetet i föreningen. BFN har i exempel 2 till detta uttalande visat hur en sådan not kan utformas.

Med tanke på att arbetet med att redovisa ideellt arbete kan vara resurskrävande är upplysningskravet frivilligt i det allmänna rådet; det är således alltid föreningen som måste avgöra om värdet av att lämna upplysningar står i rimlig proportion till den arbetsinsats som krävs för att göra det.

Frivillig tilläggsupplysning när arbete utförs i en förening och en annan förening är arbetsgivare

Föreningsstrukturen hos ideella organisationer kan ibland vara komplicerad. Det finns fall där en person, som är formellt anställd av en förening, arbetar och uppbär lön helt eller delvis från en annan förening.¹⁸

Som tidigare angivits är begreppet anställd kopplat till den som är arbetstagare i LAS (se punkt 3 a i det allmänna rådet). Detta innebär också att det är den förening som är arbetsgivare enligt LAS, som skall redovisa uppgiften om medelantalet anställda även när den anställde helt eller delvis utför arbete åt en annan förening. Även i detta fall är det bra om föreningen i not lämnar upplysning om i vilken omfattning arbetstagaren arbetar åt annan förening (omfattningen av hur mycket arbetstid som läggs ner på andra föreningar) för att bilden av föreningens verksamhet skall bli fullständig. Detta anges i punkt 9 b) i det allmänna rådet. Även detta upplysningskrav är dock frivilligt, dvs. det är föreningen som avgör om den kan lägga resurser på att lämna upplysningen.

Redovisning

¹⁷ Det kan tilläggas att Skatteverket har motsvarande beloppsmässiga avgränsning vid redovisningen av arbetsgivaravgifter för idrottsutövare.

¹⁸ Jämför rättsfallet AD 1/1 1986.

Ersättningsbegreppet

Föreningar betalar liksom andra arbetsgivare löner, semesterersättningar m.m. till sina anställda. Det är också vanligt förekommande med ersättningar av mer speciell karaktär. Det finns därför ett behov av att för föreningarnas räkning ytterligare definiera begreppet ersättning i förhållande till vad som anges i rekommendationen BFNR 4.

Med "ersättning" avses sådan ersättning eller förmån som beskattas i inkomstslaget tjänst hos mottagaren (se punkt 3 c i det allmänna rådet). Genom att knyta an till de skatterättsliga definitionerna begränsas föreningarnas arbete med att ta fram informationen eftersom de kan utgå ifrån uppgifterna som de tar fram för att fullgöra sin skatteredovisning. Ersättningsbegreppet i punkt 3 c) i det allmänna rådet avviker ifrån motsvarande reglering i rekommendationen BFNR 4.

Gränsdragningen som görs i det allmänna rådet innebär t. ex. att det som utgör skattepliktig ersättning i Skatteverkets allmänna råd även omfattas av ersättningsbegreppet i BFNR 2002:9. Det sagda innebär också att vägledning kan hämtas ifrån skatterättslig praxis; som tidigare nämnts finns det rättspraxis bl. a. om stipendier¹⁹.

Verkställande direktör eller motsvarande

Föreningar skall enligt 5 kap. 20 § ÅRL särredovisa ersättningar som lämnas till styrelseledamöter, verkställande direktörer och motsvarande befattningshavare. För föreningar kan det vara svårt att fastställa vem som skall anses motsvara en verkställande direktör.

I förarbetena till stadgandet ges knapphändig ledning. Lagstiftaren pekar beträffande handelsbolag på att det är den person som har ansvaret för den löpande förvaltningen i bolaget som avses. En jämförelse kan här göras med verkställande direktörer i aktiebolag, som har ansvar för den löpande förvaltningen i bolaget. I 8 kap. 29 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, anges att en verkställande direktör skall sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. Han får dessutom på styrelsens bemyndigande vidta åtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanlig beskaffenhet eller stor betydelse, om styrelsens beslut inte kan avvaktas utan väsentlig olägenhet för bolagets verksamhet.

I det allmänna rådet definieras "verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare" som sådan befattningshavare hos en förening som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag. Avgränsningen av befogenheterna i 8 kap. 29 § ABL är således intressant. Vid bedömningen av om befattningshavaren har motsvarande befogenheter kan vägledning också hämtas från ADs praxis om arbetstagare i "företagsledande ställning" eftersom gränsdragningen där görs på likartat sätt.²⁰

I vissa fall kan ingen befattningshavare eller grupp av befattningshavare i en förening anses ha ett ansvar motsvarande verkställande direktör i ett aktiebolag. I detta fall behöver upplysning endast lämnas om ersättningen till styrelseledamöter, se punkt 7 i det allmänna rådet.

Hur redovisningen i personalnoten av ersättningar till den eller de som innehar motsvarande befattning som verkställande direktör skall göras framgår av rekommendationen BFNR 4.

¹⁹ Om stipendier beskattas i inkomstslaget tjänst faller de in under ersättningsbegreppet.

²⁰ Se t. ex. rättsfallen AD 92/1980 och AD 22/1998.

Exempel

Exempel 1 – Upprättandet av en personalnot samt en obligatorisk upplysning enligt punkt 6 i det allmänna rådet

Betalt arbete har utförts i en idrottsförening under 2001 (räkenskapsår = kalenderår) enligt det som anges i tabellen nedan. Föreningen har enbart verksamhet i Sverige. Den ingår inte i en koncern (är varken moder- eller dotterföretag enligt ÅRL). Föreningen är en större förening som måste upprätta årsredovisning.

Kategori som utfört arbete	Vad arbetet avsett	Omfattning i tid (antal timmar per år)	Utbetald ersättning per år (beskattas i inkomstslaget tjänst hos mottagaren)
Klubbdirektören Agneta	Motsvarande befogenheter som VD i ett aktiebolag	1.920	200.000 kr
Kanslisterna Beata, Ceasar och David	Kansliarbete	1.920 (Beata), 500 (Ceasar) och 400 (David) = 2.820	Sammanlagt 200.000 kr för alla tre
Tränarna Erik, Fredrik och Gustav	Träning av föreningens elitlag	1.500 (Erik), 1.700 vardera (Fredrik och Gustav) = 4.900	Sammanlagt 600.000 kr för alla tre
Idrottsutövarna Henrik, Inge, Jan, Kalle, Ludvig, Mats och Nils	Spelar i elitlaget. Enligt avtalen med klubben räknas både tävlings- och träningstid som arbetstid.	1.500 vardera (Henrik, Inge och Jan) och 1.800 vardera (Kalle, Ludvig, Mats och Nils) = 11.700	Sammanlagt 1.400.000 kr för alla sju
Ungdomarna Olle, Peter och Regina	Bistått med diverse mindre arbetsuppgifter	Okänt antal timmar	10.000 kr vardera, dvs. 30.000 kr för alla tre
Tio styrelseledamöter	Sedvanligt styrelsearbete	Okänt antal timmar (styrelsetid och inläsningstid)	Sammanlagt 100.000 kr för alla tio
SUMMA		21.340	2.530.000 kr

Redovisning

Föreningen gör följande beräkningar och bedömningar:

- Föreningen skall först beräkna medelantalet anställda enligt punkterna 7–11 i BFNAR 2006:11. Föreningen undantar först de tre ungdomarna (se punkt 11 i BFNAR 2006:11) och styrelseledamöterna (de är inte anställda, se definitionen av anställda i punkt 3 a). Därefter återstår 21.340 timmar, vilket motsvarar totalt arbetad tid i föreningen. Föreningen har därvid även räknat med semestertimmar som betalda närvarotimmar (se punkt 8 i BFNAR 2006:11).
- 21.340 timmar divideras med normalarbetstiden (21.340 dividerat med 1.920 = 11,11458), vilket efter avrundning visar att föreningen haft 11 anställda under året.
- Av de anställda är två kvinnor (klubbdirektören Agneta och den heltidsarbetande kanslisterna Beata). Kvinnorna har tillsammans arbetat 3.840 timmar. 3.840 dividerat med 1.920 blir 2. Av de 11 anställda är således 2 kvinnor. Männerna utgör 82 procent (9 av 11) och kvinnorna 18 procent (2 av 11) av de anställda.

4. Den totala ersättning som utbetalats till de 11 anställda som framräknats enligt punkt 2 ovan är 200.000 kr + 200.000 kr + 600.000 kr + 1.400.000 kr = 2.400.000 kr (föreningen bortser även här ifrån ungdomarna och styrelseledamöterna). Föreningen utgår ifrån de ersättningar som är skattepliktiga i inkomstslaget tjänst för mottagarna; på det sättet kan föreningen använda sig av samma underlag som den använder vid skatteredovisningen. Genom beräkningen kan föreningen också lätt ta reda på ersättningen per medeltal anställd, som blir (2.400.000 dividerat med 11) 218.181 kr.
5. Ersättningar enligt punkt 6 i det allmänna rådet (ersättningar understigande ett halvt basbelopp) uppgår till 30.000 kr (avser ungdomarna Olle, Peter och Regina).
6. Ersättningen till styrelse och klubbdirektören Agneta uppgår totalt till 300.000 kr (100.000 kr + 200.000 kr). Ersättningen till övriga anställda utgör 2.200.000 kr.
7. Med stöd av de framtagna uppgifterna utformar föreningen en personalnot på följande sätt (den uppställningsform som finns i BFN R 4 har använts). De siffror som baseras på beräkningarna i exemplet ovan har markerats med fet stil. För övriga uppgifter gäller: Siffrorna från föregående år tas från den årsredovisningen. Uppgifter om sociala kostnader och pensionskostnader har tagits fram enligt en beräkning enligt punkten 14 i BFN R 4.

<i>Medelantalet anställda</i>	<i>2001</i>		<i>2000</i>	
	Antal anställda	Varav män	Antal anställda	Varav män
Anställda i Sverige i föreningen	11 ²¹	82 % ²²	10	70 %

<i>Löner, andra ersättningar och sociala kostnader</i>	<i>2001</i>		<i>2000</i>	
	Löner och andra ersättningar	Sociala kostnader (varav pensionskostnader)	Löner och andra ersättningar	Sociala kostnader (varav pensionskostnader)
	2.400.000 kr ²³	1.200.000 kr (varav 300.000 kr avser pensionskostnader)	2.000.000 kr	1.100.000 kr (varav 250.000 kr avser pensionskostnader)

²¹ Se beräkningar enligt punkt 2 ovan.

²² Se beräkningar enligt punkt 3 ovan.

²³ Se beräkningar enligt punkt 4 ovan.

Löner och andra ersätt- ningar fördela- de mellan sty- relseledamö- ter m.fl. och anställda	2001	2000		
	Ersättning till styrelsen och klubbdirektören (varav tantiem o.d.)	Övriga anställda	Styrelse och VD (varav tantiem o.d.)	Övriga anställda
	300.000 kr ²⁴ (0 kr)	2.200.000 kr ²⁴	290.000 kr (0 kr)	2.190.000 kr

8. Föreningen lämnar vidare följande tilläggsupplysning rörande ersättning till ungdomarna Olle, Peter och Regina (se punkt 8 i det allmänna rådet):

Föreningen har betalat ut ersättning på totalt 30.000 kr, som med stöd av punkt 6 i BFNAR 2002:9, inte medtagits i uppgiften om löner och andra ersättningar.

Exempel 2 – Frivillig tilläggsupplysning om det ideella arbetet i en förening

Föreningen i exempel 1 har ett stort antal personer som utför arbete ideellt knutet till sig (dvs. de arbetar helt utan ersättning). Dessa fungerar som idrottsfunktionärer, bingolottosäljare etc. Den heltidsarbetande kanslisten är dessutom på sin fritid engagerad som fritidstränare i ett knattelag; även hon utför ideellt arbete för föreningen.

Föreningen vill i sin årsredovisning beskriva omfattningen av det ideella arbetet. Den lämnar följande tilläggsupplysning:

Föreningen har under året haft en omfattande ideell verksamhet. Totalt har ca 400 personer varit engagerade i det ideella arbetet och de har i genomsnitt lagt ner 2–3 timmars arbete i föreningen i veckan vardera. Det ideella arbetet har bl.a. avsett ungdomsverksamheten (ledare och funktionärer) och finansieringsverksamheten (främst bingolottoförsäljning).

Redovis-
ning

²⁴ Se beräkningar enligt punkt 6 ovan.

BFNs UTTALANDE MED BFNAR 2002:10

Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund

(senast ändrad genom BFNAR 2006:18)

Allmänna råd (BFNAR 2002:10)

Tillämpningsområde och definitioner

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) vid upprättande av årsredovisning, årsbokslut eller förenklad årsbokslut.

Med *förening* menas

- a) en ideell förening, eller
- b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund. (BFNAR 2006:18)

2. Detta allmänna råd skall inte tillämpas på gåva

- a) i form av arbetsinsatser, eller
- b) som utgör ett bidrag av likvida medel ifrån ett offentligtorgan.

3. Med gåva avses en tillgång som utan krav på ekonomisk motprestation lämnas till en ideell förening eller ett registrerat trossamfund från en givare.

En gåva utgör en anläggningstillgång, om den är en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Övriga gåvor utgör omsättningstillgångar.

Värdering i balansräkningen

4. Anskaffningsvärdet för en gåva som utgör en anläggningstillgång är verkligt värde. Verkligt värde är detsamma som

- a) försäljningsvärdet, eller
- b) om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet.

Om tillgången är en fastighet får, istället för vad som sägs i första stycket, en förening utgå ifrån att taxeringsvärdet är 75 procent av det verkliga värdet.

Föreningen skall göra avskrivningar på gåvor som utgör materiella anläggningstillgångar på det sätt som anges i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2001:3.

5. Anskaffningsvärdet för en gåva som utgör en omsättningstillgång är verkligt värde. Verkligt värde är detsamma som

- a) nominellt värde för tillgångar i form av likvida medel,
- b) nettoförsäljningsvärdet, dvs. försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljnings- och hanteringskostnader och med beaktande av inkurans, för tillgångar som inte omfattas av punkt a) eller c), eller
- c) försäkringsvärdet för tillgångar av annat än likvida medel som föreningen har för avsikt att skänka bort.

En tillgång som föreningen erhåller i gåva och som den avser att genast utrangera skall inte tas upp till något värde.

Intäcks- och kostnadsredovisning

6. En gåva skall intäcksredovisas det räkenskapsår gåvan överlämnas till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt. Intäkten skall motsvara tillgångens anskaffningsvärde.

Vid försäljning av en gåva skall redovisning av den erhållna intäkten ske. De kostnader som är hänförliga till försäljningsintäkten, inklusive en kostnad motsvarande tillgångens redovisade värde, skall normalt redovisas samma räkenskapsår som försäljningsintäkten.

Om en gåva som föreningen erhållit senare skänks bort eller uttrangeras skall redovisning av en kostnad motsvarande tillgångens redovisade värde ske. Kostnaden skall redovisas det räkenskapsår då gåvan överlämnas till en mottagare på ett sakrättsligt bindande sätt eller uttrangeras. (BFNAR 2006:18)

Ikraftträdande

7. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2003. Det skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare och får tillämpas för räkenskapsår som påbörjats tidigare.

BFNAR 2006:18

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Motivering

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078), BFL, tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. Det allmänna rådet riktar sig till samtliga dessa kategorier om de är bokföringsskyldiga (se punkt 1 i det allmänna rådet). I både rådet och uttalandet används termen "förening" för samtliga nämnda kategorier.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet är alltid bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Från och med den 1 januari 2007 är föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § andra stycket BFL om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor. Samtliga bokföringsskyldiga föreningar är också skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § BFL. När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

Redovisning av gåvor är ett komplicerat område som kräver en särskild analys. Gåvor kan användas på många sätt i föreningarna. Vissa gåvor är tillgångar, som föreningen kan använda i sin verksamhet eller sälja. Andra gåvor erhåller föreningen för att skänka dem vidare till annan. I detta allmänna råd behandlas hur gåvor skall redovisas i såväl resultat- som balansräkningen.¹

Gällande rätt

BFN har i två allmänna råd, BFNAR 2002:2 och 2002:3,² beskrivit hur gåvor som utgör omsättningstillgångar respektive materiella och finansiella anläggningstillgångar skall värderas i öppningsbalansräkningen³. Till råden hör uttalanden.

Vissa allmänna principer rörande intäktsredovisning av gåvor finns även i BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader m.m. i ideella föreningar och registrerade trossamfund. I BFNAR 2002:8 behandlas bl.a. frågor beträffande uppställningsform för resultaträkningen.

¹ Se även BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader m.m. i ideella föreningar och registrerade trossamfund.

² Se BFNAR 2002:2 om värdering av vissa gåvor i öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. samt BFNAR 2002:3 om värdering av finansiella anläggningstillgångar i öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund.

³ Av 4 kap. 3 § första stycket BFL framgår att när bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, skall företaget utan dröjsmål upprätta en öppningsbalansräkning.

Bedömning

Vad är en gåva i ett redovisningsperspektiv?

I bokslutet måste föreningar fastställa hur en gåva skall klassificeras och värderas i resultat- och balansräkningen. BFNs allmänna råd 2002:10 behandlar vissa speciella frågeställningar på detta område.

Det allmänna rådet behandlar däremot inte löpande bokföring av gåvor. Den ändring som gjorts i 5 kap. 1 § BFL berör redovisning av mottagande av gåva i den löpande bokföringen. Av nämnda lagrum framgår att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras i den löpande bokföringen under förutsättning att

1. gåvans värde är svårbestämt men kan antas vara lågt, och
2. det är förenligt med god redovisningssed.

Finns gåvan kvar på bokslutsdagen skall det allmänna rådet dock tillämpas.

BFN har begränsat det allmänna rådet till att gälla gåvor, som lämnats helt utan krav på ekonomisk motprestation (se första stycket i punkt 3 i det allmänna rådet). Det allmänna rådet berör således inte fall där en motprestation av ekonomiskt värde lämnas av föreningen, även om den ekonomiska motprestationen inte framstår som marknadsmässig.

Tillgångsbegreppet, m.m.

Detta allmänna råd behandlar inte gåvor som avser arbetsinsatser. Anledningen till detta är att gåvor av arbetsinsatser, enligt BFNs bedömning, inte utgör en balansgill tillgång. Vilken information man bör lämna om sådana gåvor beskrivs istället i BFNs allmänna råd BFNAR 2002:9 om redovisning av medelantalet anställda m.m. i ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Har en förening erhållit en gåva som den har för avsikt att stadigvarande använda eller inneha i sin verksamhet skall gåvan klassificeras som en anläggningstillgång (andra stycket i punkt 3 i det allmänna rådet).

Om föreningen inte har för avsikt att stadigvarande använda eller inneha gåvan i sin verksamhet blir gåvan en omsättningstillgång (andra stycket i punkt 3 i det allmänna rådet). Det gäller t.ex. för gåvor som föreningen har för avsikt att sälja eller skänka vidare.

Gåvor skall således redovisas antingen som anläggnings- eller omsättningstillgångar. Detta innebär att alla gåvor som en förening mottar, även sådana gåvor som föreningen äger endast under en begränsad tid, skall redovisas som en tillgång i föreningens bokslut. Att föreningen redan när den erhåller gåvan har ett åtagande att skänka den vidare saknar betydelse i sammanhanget; även i ett sådant fall skall en tillgång redovisas om den finns kvar i föreningen vid bokslutet. Detsamma gäller i det fallet en givare har förenat sin gåva med andra villkor om användandet. En annan sak är att det i vissa fall kan vara så att en förening, som har ett åtagande att skänka en gåva vidare, också skall redovisa en avsättning eller en skuld (givetvis måste de allmänna kriterierna för avsättningar respektive skulder vara uppfyllda för att sådan redovisning skall kunna ske)⁴.

Om föreningen mottagit likvida medel under sådana betingelser att de faller under bestämmelserna om redovisningsmedel, kan föreningen hämta ledning ur BFNs allmänna råd BFN U 90:5⁵. Detta torde dock vara en mer sällsynt företeelse.

⁴ Redovisningsrådet har i sin rekommendation RR 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventuell tillgångar* angivit hur de företag som omfattas av Redovisningsrådets normering skall redovisa skulder och avsättningar.

⁵ BFN U 90:5 behandlar bokföring av redovisningsmedel.

Anskaffningsvärdet för gåvor som är anläggningstillgångar

Anskaffningsvärdet för gåvor som är anläggningstillgångar är enligt punkt 4 i det allmänna rådet verkligt värde vid gåvotillfället. Både gåvor i form av materiella och finansiella anläggningstillgångar skall värderas enligt denna punkt.

Av punkt 4 andra stycket framgår att med verkligt värde menas i första hand försäljningsvärdet på en fungerande marknad. Vid en värdering som utgår ifrån försäljningsvärdet är utgångspunkten det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Om det saknas en fungerande marknad är verkligt värde lika med återanskaffningsvärdet (se punkt 4 första stycket b i det allmänna rådet). Detta kan ofta vara fallet för tillgångar i föreningar, eftersom föreningarna inte sällan har behov av unika eller specialkonstruerade tillgångar i sin verksamhet. Exempel på en tillgång som kan vara både unik och specialkonstruerad är en kyrkoorgel. I detta fall finns oftast inte en fungerande marknad, vilket innebär att försäljningsvärdet inte kan användas. Återanskaffningsvärdet måste också användas när efterfrågan på tillgången är svag, dvs. motsvarande tillgångar omsätts aldrig eller mycket sällan på marknaden. Inte heller i detta fall föreligger en fungerande marknad.

Beträffande en form av materiella anläggningstillgångar finns en särbestämelse. Föreningar som erhåller fastigheter i gåva kan använda sig av taxeringsvärdet när de skall fastställa ett anskaffningsvärde. Föreningen får utgå ifrån att taxeringsvärdet är 75 procent av det verkliga värdet enligt punkt 4 andra stycket i det allmänna rådet.

Föreningen skall göra sedvanliga avskrivningar på gåvor som utgör materiella anläggningstillgångar. Regler för hur avskrivningar skall göras finns i BFNAR 2001:3 om redovisning av materiella anläggningstillgångar med tillhörande vägledning.

Anskaffningsvärde för gåvor som är omsättningstillgångar

Tillgångar som erhållits i gåva utgör som ovan nämnts i vissa fall omsättningstillgångar. I punkt 5 i det allmänna rådet återfinns värderingsbestämmelser rörande denna kategori tillgångar.

Av punkt 5 a) i det allmänna rådet följer att gåvor av likvida medel skall tas upp till nominellt värde.

Tillgångar som skall säljas av föreningen skall värderas till nettoförsäljningsvärdet, se punkt 5 b) i det allmänna rådet. Med nettoförsäljningsvärde menas försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljnings- och hanteringskostnader och med beaktande av inkurans. Med hanteringskostnad menas de kostnader föreningen har för att hantera gåvan innan den blir säljbar, t.ex. kostnader för insamling, sortering och tvätt av skänkta kläder. Försäljningskostnader är kostnader som har samband med själva försäljningen. Föreningen kan lämpligen utgå ifrån en schablonmässigt bestämd kostnad för försäljning och hantering t.ex. efter en norm som bestämts av branschsammanlutning eller centralorganisation.

Av punkt 5 c) i det allmänna rådet framgår att tillgångar av annat än likvida medel, som föreningen avser att genast skänka vidare, skall värderas till försäkringsvärdet. Med försäkringsvärdet avses det värde föreningen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till 0 kr. Försäkringsvärde får endast användas om föreningen redan innan den får en gåva har bestämt att den skall skänkas vidare eller bestämmer detta i nära anslutning till mottagandet (så torde ofta vara fallet t.ex. vid insamling av kläder som skall skänkas vidare till behövande).

Gåvor av tillgångar som föreningen avser att genast utrangera behöver inte värderas. Föreningar behöver således inte lägga ner något arbete på att exempelvis värdera insamlade kläder som vid sorteringen bedöms vara i så dåligt skick att de måste slängas.

Intäkts- och kostnadsredovisning

Gåva, oavsett om den är anläggnings- eller omsättningstillgångar, skall intäktsredovisas när gåvan sakrättsligt övergått i föreningens ägo. Intäkten skall motsvara tillgångens anskaffningsvärde (dvs. det värde som fastställts enligt punkterna 4 eller 5 i det

Redovisning

allmänna rådet). Den intäkt som uppstår vid detta tillfälle kan inte redovisas under posten nettoomsättning utan redovisas istället under egen rubrik i resultaträkningen "Gåvor".⁶

När gåvor som utgör omsättningstillgångar säljs vidare på en basar, i en secondhand-affär eller liknande uppstår en intäkt som ofta torde kunna redovisas under rubriken nettoomsättning⁷ (sådan verksamhet torde oftast utgöra näringsverksamhet för föreningen). De kostnader som är hänförliga till försäljningsintäkten, inklusive en kostnad motsvarande tillgångens redovisade värde, skall normalt redovisas i samma period. Om en omsättningstillgång inte kan säljas och föreningen istället väljer att skänka bort den eller utränga den skall kostnadsredovisning ske enligt tredje stycket i punkt 6 i det allmänna rådet.

I vissa fall har föreningen mottagit gåvor som den genast tänker skänka vidare till annan. Även sådana gåvor utgör omsättningstillgångar för föreningen. När föreningen får en sådan gåva skall en intäkt redovisas (intäkten motsvarar vad den värderats till, i detta fall försäkringsvärdet). Detta följer av första stycket i punkt 6 i det allmänna rådet. När gåvan skänks vidare av föreningen skall en kostnad motsvarande tillgångens värde redovisas. Kostnaden skall redovisas i den period gåvan överlämnas till en mottagare på ett sakrättsligt bindande sätt, se sista stycket i punkt 6 i det allmänna rådet.

Det kan hända att gåvor som ansetts utgöra anläggningstillgång i ett senare läge trots allt skänks bort. Exempelvis kan en förening, som i flera år använt sig av en anläggningstillgång, besluta sig för att skänka den vidare till en annan förening. Om så sker uppstår en kostnad för föreningen. Kostnaden redovisas i den redovisningsperiod när gåvan sakrättsligt sett övergått på mottagaren, se punkt 6 sista stycket i det allmänna rådet. Om en anläggningstillgång istället säljs skall en intäkt redovisas på det sätt som framgår av andra stycket av nämnda punkt. Uppstår en vinst vid en sådan försäljning redovisas den under posten Övriga intäkter.⁷ Om en anläggningstillgång ut rangeras skall föreningen redovisa en kostnad motsvarande det bokförda värdet.

Såsom framgår av 5 kap. 1 § BFL behöver en gåva under vissa speciella omständigheter inte redovisas löpande under ett år. Om sådan gåva försålts under samma räkenskapsperiod som den erhållits har den inget redovisat anskaffningsvärde. Vinsten upp går således till samma belopp som försäljningsintäkten minus eventuella försäljningskostnader. Om gåvan däremot försäljs under en senare redovisningsperiod skall den åsättas ett anskaffningsvärde i bokslutet.

Exempel

*Exempel 1 – Insamlade kläder, som föreningen tänker sälja*⁸

En förening samlar in kläder under hösten 2001. Kläderna skall användas för att säljas i en s.k. secondhand-affär. Föreningen har i slutet av 2001 inte börjat sälja kläderna, men räknar med att sälja dem under första halvåret 2002 vilket också sker. Föreningens räkenskapsår = kalenderår.

Anskaffningsvärdet för kläderna utgörs av nettoförsäljningsvärdet, dvs. föreningen gör en bedömning av vad kläderna kan beräknas inbringa minus hanteringskostnader (kostnader för insamlingen, tvätt, lagning och sortering) och försäljningskostnader. Föreningen utgår härvid ifrån en schablonmässigt bestämd kostnadspost; schablonen som är "viss procentsats av tänkt försäljningspris" har tagits fram av en branschorganisation som föreningen är medlem i.

I resultaträkningen för 2001 redovisas värdet (= anskaffningsvärdet) av de insamlade kläderna som en intäkt. Utgifter för hantering kostnadsförs om de uppstått under perioden. I balansräkningen för 2001 tas kläderna upp som omsättningstillgångar.

I resultaträkningen för 2002 redovisas intäkten av försäljningen av kläderna. Kostnaderna för försäljningen – inklusive en kostnad motsvarande det redovisade värdet

⁶ Se BFNAR 2002:8 om redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar.

⁷ Se BFNAR 2002:8.

⁸ Detta exempel behandlar enbart bokslutsfrågan.

– tas också upp detta år. Om föreningen haft hanteringsutgifter avseende kläderna under perioden kostnadsförs även dessa. Däremot redovisas kläderna inte i balansräkningen, eftersom de såldes under våren 2002.

*Exempel 2 – Gåvor, som föreningen tänker skänka vidare*⁹

a) Gåvan försäkras

En förening, som bl.a. verkar för att förbättra villkoren för patienter inom långvården, erhåller ett antal antika konstföremål ifrån en givare. Givaren önskar att föremålen skall skänkas vidare till olika sjukhem där föremålen kan vara till glädje för patienterna. Föremålen är värdefulla och föreningen tecknar en försäkring för dem. Föremålen är kvar hos föreningen på balansdagen den 31 december 2001. Under januari 2002 skänks föremålen vidare till olika sjukhem. Föreningens räkenskapsår = kalenderår.

Anskaffningsvärdet för föremålen är detsamma som försäkringsvärdet (dvs. det värde föreningen försäkrat dem för).

I resultaträkningen för 2001 redovisar föreningen en intäkt motsvarande anskaffningsvärdet (= försäkringsvärdet). I balansräkningen för samma räkenskapsår tas konstföremålen upp som omsättningstillgång (anskaffningsvärde = försäkringsvärde).

När årsredovisningen för 2002 skall upprättas redovisas en kostnad motsvarande det redovisade värdet på konstföremålen i resultaträkningen (föremålen gavs ju bort i januari 2002). Eftersom konstföremålen inte finns kvar på balansdagen tas de inte upp som tillgång i balansräkningen för detta år.

b) Gåvan försäkras inte

En förening samlar in kläder under 2001. Föreningens syfte med insamlingen är att kläderna skall skänkas vidare till barnhem. Så sker också i början av 2002. Föreningen tecknar inga försäkringar avseende kläderna. Föreningens räkenskapsår = kalenderår.

Eftersom kläderna inte försäkrats är anskaffningsvärdet 0 kr.

Föreningen skall i årsredovisningen för 2001 varken redovisa intäkt eller tillgång eftersom anskaffningsvärdet bestämts till 0 kr. Gåvan påverkar av samma skäl inte heller årsredovisningen för 2002.

Exempel 3 – Gåva av fastighet (både byggnad och mark)

En förening har erhållit en fastighet i gåva, som har taxeringsvärdet 1.250.000 kr. Av detta värde utgör 750.000 kr byggnadsvärde och 500.000 kr markvärde. Fastigheten skall användas i föreningens verksamhet och utgör således en materiell anläggningstillgång.

Eftersom en fastighets taxeringsvärde anses vara 75 procent av det verkliga värdet kan byggnadens verkliga värde vid gåvotillfället bestämmas till 1.000.000 kr ($750.000 \times 100/75$). Detta värde kan föreningen använda som anskaffningsvärde och som underlag för framtida avskrivningar.

Föreningen får även den mark som byggnaden står på i gåva. Anskaffningsvärdet på marken beräknas separat eftersom föreningen inte skall göra några avskrivningar på marken. Även beträffande marken utgår föreningen ifrån den del av taxeringsvärdet som motsvarar markvärdet, dvs. 500.000 kr. Eftersom taxeringsvärdet får anses vara 75 procent av det verkliga värdet kan det verkliga värdet på marken vid förvärvstillfället, efter avrundning, bestämmas till 667.000 kr ($500.000 \times 100/75$).

I resultaträkningen redovisar föreningen en intäkt på 1.667.000 kr det år fastigheten skänktes till föreningen (vid det tillfälle då det fanns en sakrättsligt bindande gåva av fastigheten). Föreningen redovisar avskrivningarna avseende byggnaden som kostnader (redovisningen sker i den takt avskrivningar görs). Föreningen tillämpar BFNAR 2001:3 om materiella anläggningstillgångar när den fastställer en avskrivningsplan.

⁹ Detta exempel behandlar bokslutsfrågan. Hur föreningen skall hantera den löpande bokföringen av gåvor framgår av BFNAR 2001:2.

Exempel 4 – Föreningsmedlemmarna skänker en tomt till föreningen. Därefter skänker medlemmarna byggnadsmaterial och hjälper föreningen att bygga en föreningslokal på tomten

Tomtmarken

En förening får år 1 en tomt av sina föreningsmedlemmar (gåvan överlämnas på ett sakrättsligt bindande sätt under året). Tomten, som är obebyggd, har ett taxeringsvärde på 750.000 kr. Eftersom en fastighets taxeringsvärde anses vara 75 procent av det verkliga värdet kan tomtens verkliga värde vid gåvotillfället bestämmas till 1.000.000 kr ($750.000 \times 100/75$). Detta värde kan föreningen använda som anskaffningsvärde för tomtmarken i balansräkningen. Eftersom det är fråga om ett markvärde skall inga avskrivningar göras. I resultaträkningen skall föreningen redovisa en intäkt på 1.000.000 kr avseende marken.

Byggnadsmaterialet

Under år 2 skänker medlemmarna även byggnadsmaterial till föreningen. Byggnadsmaterialet värderas till försäljningsvärdet enligt punkt 4 första stycket a) i det allmänna rådet.

I resultaträkningen tas värdet av det skänkta byggnadsmaterialet upp som en intäkt.

Byggnaden

Efter att ha fått byggmaterialet beslutar föreningen att bygga en föreningslokal och söker bygglov. Föreningsmedlemmarna hjälper sedan föreningen att bygga föreningslokalen på den tidigare skänkta tomten.

Värdet av byggnadsmaterialet ingår i anskaffningsvärdet på den färdigbyggda byggnaden (jämför BFNAR 2001:3 och tillhörande vägledning om redovisning av materiella anläggningstillgångar).

Däremot ingår inte värdet på arbetsinsatserna i byggnadens anskaffningsvärde. Gåvor av arbetsinsatser omfattas nämligen inte av förevarande allmänna råd (se punkt 2 a det allmänna rådet). Hur arbetsinsatserna skall behandlas framgår istället av BFNAR 2002:9 om beräkning av medelantalet anställda m.m. Av detta allmänna råd framgår att föreningen i en not eller i förvaltningsberättelsen bör lämna upplysningar om den ideella arbetsinsatsen. Värdet av arbetsinsatserna skall av samma skäl inte heller tas upp som intäkt i resultaträkningen.

I det allmänna rådet BFNAR 2001:3 med tillhörande vägledning finns bestämmelser om hur avskrivningar skall göras på den färdigbyggda byggnaden.

Exempel 5 – Föreningsmedlemmarna bygger en föreningslokal på en tomt och skänker sedan hela fastigheten till föreningen

Föreningsmedlemmarna bygger en byggnad på en tomt som de äger. Därefter skänker de byggnaden och tomten (hela fastigheten) till sin förening.

Detta fall skall behandlas på det sätt som beskrevs i exempel 3 ovan, eftersom föreningen fått både byggnaden och marken (hela fastigheten) i gåva. Värdering av byggnaden och marken sker således enligt bestämmelsen i punkt 4 andra stycket i det allmänna rådet; vid värderingen utgår föreningen ifrån att fastigheten är värd 75 procent av taxeringsvärdet. I resultaträkningen tas en intäkt motsvarande fastighetens värde (både byggnads- och markvärde) upp. Avskrivningar beträffande byggnaden görs sedan på det sätt som framgår av BFNAR 2001:3.

Det bör observeras att den avgörande skillnaden (som leder till olika redovisningslösningar) mellan exempel 4 och 5 är följande:

- I exempel 4 äger föreningen tomten och fungerar som byggherre när föreningsmedlemmarna hjälper föreningen att bygga föreningslokalen.
- I exempel 5 äger medlemmarna tomten när de uppför byggnaden. Därefter skänker de hela fastigheten till föreningen.

BFNs UTTALANDE MED BFNAR 2002:11

Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ

(senast ändrad genom BFNAR 2006:12)

Allmänna råd (BFNAR 2002:11)

Tillämpningsområde och definitioner

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) vid upprättande av årsredovisning, årsbokslut eller förenklat årsbokslut.

Med *förening* menas

- a) en ideell förening, eller
- b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund. (BFNAR 2006:12)

2. Med *bidrag* avses i detta allmänna råd likvida medel som en förening erhåller ifrån en bidragsgivare, som är ett offentligrättsligt organ.

Ett *villkorat bidrag* är ett bidrag, som förenats med villkor som innebär återbetalningsskyldighet om villkoret inte uppfylls.

Intäkts- och kostnadsredovisning av bidrag som inte är villkorade

3. Ett bidrag skall intäktsredovisas i den period när bidraget utbetalas till föreningen, om inte annat följer av andra stycket. En förening som erhåller bidrag ifrån en svensk myndighet eller kommun kan istället välja att intäktsföra bidraget redan i den period när myndigheten eller kommunen fattat ett beslut att bevilja bidraget.

Intäktsredovisningen skall i förekommande fall ske på sådant sätt att intäkten ställs mot den kostnad bidraget är avsett att täcka.

Redovisning av villkorade bidrag som har lämnats till föreningen

4. Ett villkorat bidrag som lämnats till föreningen skall antingen intäktsföras enligt punkt 5 eller tas upp som en skuld eller en avsättning enligt punkt 6. Om endast en del av bidraget kan intäktsföras enligt punkt 5 skall punkt 6 tillämpas beträffande den övriga bidragsdelen.

5. Ett villkorat bidrag som lämnas till föreningen skall intäktsföras på det sätt som anges i punkt 3 endast när det med hög grad av sannolikhet kan bedömas att bidraget inte kommer att återkrävas. Så är oftast fallet

- a) om bidraget är förenat med villkor, som innebär att återbetalning måste ske endast om föreningen inte följer villkoret, eller
- b) om bidraget enbart måste återbetalas om det skulle inträffa något oväntat som uppenbarligen skulle rubba förutsättningarna för bidraget.

6. Villkorade bidrag till föreningen, som inte kan intäktsföras enligt punkt 5, skall tas upp som en skuld eller avsättning i den period då bidraget utbetalas till föreningen.

Om återbetalningsskyldigheten beträffande ett villkorat bidrag, som tagits upp som en skuld eller avsättning enligt första stycket, efterskänks helt eller delvis skall bidraget intäktsföras i motsvarande grad. Intäktsföringen skall göras i den period föreningen erhåller ett bindande besked om att återbetalningsskyldigheten efterskänkts.

Ikraftträdande

7. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2003. Det skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 och får tillämpas för räkenskapsår som påbörjas tidigare.

BFNAR 2006:12

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Redovis-
ning

Motivering

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078), BFL, tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. Det allmänna rådet riktar sig till samtliga dessa kategorier om de är bokföringsskyldiga (se punkt 1 i det allmänna rådet). I både rådet och uttalandet används termen "förening" för samtliga nämnda kategorier.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet är alltid bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Från och med den 1 januari 2007 är föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § andra stycket BFL om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor. Samtliga bokföringsskyldiga föreningar är också skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § BFL. När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

Många föreningar är bidragsmottagare från exempelvis staten. Det finns många frågor kring hur föreningarna skall redovisa sådana bidrag. I det allmänna rådet behandlas både frågor rörande balans- och resultaträkningen.

Gällande rätt

Bokföringsnämnden (BFN) har i ett allmänt råd BFNAR 2002:10 behandlat hur redovisning av gåvor som lämnas till ideella föreningar skall utformas.

I BFNAR 2002:8 finns vissa allmänna bestämmelser om redovisning av intäkter och kostnader för föreningar. I detta råd behandlas bl. a. uppställningsformen i resultaträkningen.

BFN har vidare i sin rekommendation BFN R 5 *Redovisning av statliga stöd* lämnat vissa anvisningar rörande redovisning av statliga stöd till näringsidkare. Med statligt stöd jämställs stöd från kommuner och från formellt fristående organ, t. ex. regionala utvecklingsfonder. Den kan även tillämpas på stöd från andra stödgivare.

Bedömning

Definitionen av bidrag i det allmänna rådet

I punkt 2 anges vad som avses med bidrag i det allmänna rådet. Med "bidrag" avses likvida medel som lämnas av ett offentligtorgan (bidragsgivaren) till en förening (bidragstagaren). Om ett bidrag lämnas av annan än ett offentligtorgan eller avser annat än likvida medel blir BFNs allmänna råd BFNAR 2002:10 om redovisning av gåvor tillämpligt.

Vissa bidrag har förenats med villkor. Enligt definitionen i punkt 2 är ett "villkorat bidrag" ett bidrag som förenats med villkor om återbetalningsskyldighet om villkoret inte uppfylls. Bidrag kan även ha förenats med andra villkor, t. ex. beträffande användningsområde. Sådana bidrag omfattas dock inte av begreppet "villkorade bidrag" utan redovisas istället enligt punkt 3 (intäcks- och kostnadsredovisning av bidrag som inte är villkorade).

Synsättet i det allmänna rådet på intäcks- och kostnadsredovisning av bidrag överensstämmer i stort med synsättet beträffande redovisning av gåvor och synsättet beträffande redovisning av statliga stöd.

Vad är ett offentligtorgan?

Bidrag är överföringar av likvida medel från en bidragsgivare som är ett offentligtorgan till en förening (se punkt 2 i det allmänna rådet). Med ett offentligtorgan menas en stat (t. ex. olika statliga myndigheter och Allmänna arvsfonden), en kommun eller ett landsting, men också internationella subjekt som Europeiska unionen och Förenta nationerna. Även organisationer som satts i myndighets ställe omfattas av begreppet offentligtorgan i det allmänna rådet. Om en förening i en lag har

tilldelats en myndighetsutövande funktion när det gäller fördelning av statsanslag till andra föreningar anses den således vara ett offentligtgrättsligt organ i detta sammanhang.

Intäkts- och kostnadsredovisning av bidrag som inte är villkorade

Förening skall enligt huvudregeln redovisa bidraget i den period då bidraget utbetalas. Detta följer av punkt 3 första stycket i det allmänna rådet. Om bidraget lämnas av en svensk myndighet eller kommun kan föreningen istället välja att intäktsföra redan i den period då myndigheten fattar beslut om bidraget.

Intäktsredovisningen skall i förekommande fall ske på sådant sätt att intäkten ställs mot den kostnad den är avsedd att täcka, se punkt 3 andra stycket i det allmänna rådet. Detta är ett avsteg från det sedvanliga sättet att matcha intäkter och kostnader, eftersom matchningen i detta fall är kostnadsorienterad (utgår ifrån kostnaden). I vanliga fall är redovisningen intäktsorienterad, vilket innebär att man först fastställer intäkterna till en tidsperiod och sedan fördelar kostnaderna på perioden. I uttalandet till BFNs allmänna råd BFNAR 2002:8 om redovisning av intäkter och kostnader i föreningar klargör BFN att detta är huvudprincipen beträffande matchning även för ideella föreningar och att redovisning av bidrag utgör ett undantag ifrån denna princip. BFN anser att det är berättigat att göra ett undantag beträffande bidrag ifrån det sedvanliga sättet att matcha intäkter och kostnader eftersom motsvarande ställningstagande redan gjorts i BFNs rekommendation BFN R 5 för statliga stöd.

Att intäkten skall ställas mot den kostnad den är avsedd att täcka innebär konkret följande. Avser ett bidrag att täcka kostnader under flera år skall det fördelas över de år som det är avsett att täcka. Om bidraget ges för att täcka föreningens underskott från tidigare perioder skall det intäktsredovisas i sin helhet.

Redovisning av villkorade bidrag som föreningen erhållit

Det allmänna rådet innehåller även vissa särskilda bestämmelser om redovisning av villkorade bidrag som föreningen erhållit. Principerna i det allmänna rådet bygger i denna del på principerna i BFN R 5 om redovisning av statliga stöd. Vissa klargöranden har dock gjorts för föreningarnas räkning.

Ett villkorat bidrag skall, enligt punkt 4 i det allmänna rådet, antingen intäktsföras eller redovisas på passivsidan i balansräkningen som avsättning eller skuld.

Intäktsföring får endast ske när det med hög grad av sannolikhet kan bedömas att bidraget inte kommer att återkrävas (se punkt 5 i det allmänna rådet). Om det föreligger en osäkerhet som inte är helt obetydlig beträffande hur återbetalningskraven skall tolkas skall föreningen inte intäktsföra dem. En allmän förutsättning för att föreningen skall kunna intäktsföra ett bidrag är vidare att föreningen både vill och kan följa uppställda villkor; om föreningen exempelvis känner till att den inte kan följa ett villkor av något skäl skall skuldföring således ske (se vidare nedan).

Det föreligger oftast hög grad av sannolikhet att återbetalning inte kommer att krävas i två fall, som också anges i rådet. Det första fallet är om återbetalning endast kan krävas i de fall föreningen inte fullgör de villkor som är förknippade med bidraget. Det andra är om bidraget måste återbetalas endast om det sker något oväntat som uppenbarligen skulle rubba förutsättningarna för bidraget. I nämnda två fall kan föreningen normalt utgå ifrån att återbetalning inte kommer att krävas och skall då intäktsföra bidragen. Även i detta fall gäller att den allmänna förutsättningen (att föreningen både vill och kan följa villkoren) skall vara för handen.

Villkorade bidrag som inte kan intäktsföras skall redovisas i balansräkningen som avsättning eller skuld (se punkt 6). Gränsdragningen mellan avsättning och skuld skall avgöras utifrån de allmänna kriterierna för avsättning respektive skuld.¹ Om återbetalningsskyldigheten rörande ett sådant bidrag skulle efterskänkas helt eller delvis måste

Redovis-
ning

¹ Redovisningsrådet har i sin rekommendation RR 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventulltillgångar* angivit hur de företag som omfattas av Redovisningsrådets normering skall redovisa skulder och avsättningar.

dock en intäktsföring ske. Intäktsföringen skall i detta fall göras i den period föreningen erhåller ett för givaren bindande besked om eftergiften.

Det kan förekomma bidrag som innehåller olika bestämmelser om återbetalnings-skyldighet beträffande olika delar av bidraget. I ett sådant fall kan föreningen behöva intäktsföra en del av bidraget och redovisa en avsättning eller skuld beträffande rester- ande del. Detta framgår av punkt 4 i det allmänna rådet.

BFNs VÄGLEDNING MED BFNAR 2006:11

Gränsvärden

(senast ändrad genom BFNAR 2007:3)

Inledning	366
Lagregler	367
Allmänt råd (BFNAR 2006:11)	368
Tillämplighet	368
Definitioner	368
Större eller mindre företag?	368
Större eller mindre koncern?	369
Kommentarer	370
Tillämplighet (punkt 1)	370
Definitioner (punkterna 2–3)	370
Större eller mindre företag? (punkterna 4–11)	370
Större eller mindre koncern? (punkterna 12–15)	373
Exempel	373
Exempel 1 – Större eller mindre företag?	373
Exempel 2 – Större eller mindre företag?	373
Exempel 3 – Beräkningar av medelantalet anställda	374
Exempel 4 – Beräkningar av medelantalet anställda i ideella föreningar	375

Inledning

Från och med den 1 januari 2007 ska gränsvärden beräknas för vad som är större före- tag respektive större koncern i svensk redovisningsreglering. Beräkningen ska ske med utgångspunkt i medelantal anställda, balansomslutning och nettoomsättning.

Gränsvärdena finns angivna i

- lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
- stiftelselagen (1994:1220),
- årsredovisningslagen (1995:1554),
- bokföringslagen (1999:1078), samt
- aktiebolagslagen (2005:551).

Dessutom finns hänvisningar till gränsvärdena direkt eller indirekt i

- handelsregisterlagen (1974:157),
- lagen (1975:417) om sambruksföreningar,
- lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag,
- bostadsrättslagen (1991:614),
- lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,
- lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, samt
- revisionslagen (1999:1079).

Gränsvärdena får också betydelse vid tillämpning av Bokföringsnämndens normgiv- ning.

Vissa bokföringsskyldiga, bl.a. ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser, ska från och med den 1 maj 2007 beakta vissa andra intäkter utöver intäkter från sålda varor och utförda tjänster vid tillämpningen av bestämmelser som hänför sig till nettoomsättningens storlek.

Bokföringsnämnden behandlar i denna vägledning hur medelantalet anställda, balansomslutning och nettoomsättning ska beräknas samt vad som menas med begreppet andra liknande intäkter.

Lagregler

1 kap. 3 § ÄRL

I denna lag betyder

3. *nettoomsättning*: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
4. *större företag*:
 - företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller
 - företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,
5. *mindre företag*: företag som inte är större företag,
6. *större koncerner*: koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,
7. *mindre koncerner*: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c skall fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänförelse till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) skall vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 6 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. *Lag (2007:541)*.

Motsvarande gränsvärden finns även i 8 kap. 5 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 4 kap. 4 § stiftelselagen (1994:1220), 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) samt 9 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551).

1 kap. 2 § första stycket 1 BFL

I denna lag betyder

1. *företag*: en fysisk eller juridisk person som är bokföringskyldig enligt denna lag,

Lag (2007:134).

2 kap. 2 § första stycket BFL

Följande juridiska personer är bokföringskyldiga i den utsträckning som anges i andra–fjärde styckena:

1. ideella föreningar,
2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Lag (2006:874).

Redovis-
ning

2 kap. 3 § BFL

Stiftelser är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger ett gränobelopp som motsvarar tio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för stiftelsens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränobeloppet, eller
2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränobeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt första stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste åren har varit lägre än det angivna gränobeloppet.

Följande stiftelser är dock bokföringsskyldiga även om förutsättningarna enligt första stycket inte är uppfyllda:

1. stiftelser som bedriver näringsverksamhet,
2. stiftelser som är moderstiftelser,
3. insamlingsstiftelser enligt 11 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220),
4. kollektivavtalsstiftelser enligt 11 kap. 3 § samma lag,
5. stiftelser som har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting,
6. pensionsstiftelser enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.,
7. personalstiftelser enligt 27 § samma lag. *Lag (1999:1078).*

Allmänt råd (BFNAR 2006:11)*Tillämplighet*

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078).

Definitioner

2. I detta allmänna råd används samma definition av *företag* som i 1 kap. 2 § första stycket 1 bokföringslagen (1999:1078). *(BFNAR 2007:2)*
3. *Anställda* är arbetstagare i företagets tjänst.

Större eller mindre företag?

4. En *reglerad marknad* är det som utgör en reglerad marknad enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. *(BFNAR 2007:3)*
5. Vid bedömning av om ett företag är större eller mindre avses med
 - a) *medelantalet anställda* det antal anställda som beräknas enligt punkterna 7–11,
 - b) *företagets redovisade balansomslutning* värdet av företagets tillgångar enligt balansräkningen, och
 - c) *företagets redovisade nettoomsättning* detsamma som i 1 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) med avdrag för punktskatter. Nettoomsättningen ska justeras om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader. *(BFNAR 2007:2)*

6. Vid bedömning av om ett företag är större eller mindre avses med *vart och ett av de senaste två räkenskapsåren* de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som räkenskapshandlingarna avser.

Medelantalet anställda

7. Medelantalet anställda ska beräknas på individnivå och utvisa antalet heltidstjänster enligt de villkor som gäller på arbetsstället.
8. Företaget får alternativt beräkna medelantalet anställda som summan av antalet arbetade timmar dividerad med normal årsarbetstid. I antalet arbetade timmar ska ingå sådan tid som företaget har betalt lön eller annan ersättning för i utbyte mot arbete. Dessutom ska tid som avser betald semester, tjänstledighet och sjukfrånvaro samt kompensationsledighet ingå. Däremot ska inte timmar vid övertidsarbete ingå.

9. Normal årsarbetstid i punkt 8 ska bestämmas i enlighet med villkoren för anställningen. Normal årsarbetstid får av förenklings skull antas vara 1.920 timmar. Årsarbetstiden ska justeras om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader.

10. Medelantalet anställda får även beräknas som ett genomsnitt av antalet anställda personer enligt mätningar vid minst två representativa tidpunkter under räkenskapsåret.

11. En ideell förening och ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av ett sådant samfund ska inte räknas med anställda som uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring i ersättning under året.

Andra liknande intäkter (gäller ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl.)

11 a. Med *andra liknande intäkter*, som företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska lägga till nettoomsättningen vid bedömning av om ett företag är större eller mindre, avses intäkter som kan likställas med gåvor och bidrag som erhålls utan någon omedelbar motprestation.

Summan av nettoomsättning, bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter ska justeras om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader.

(BFNAR 2007:2)

Större eller mindre koncern?

12. Vid bedömning av om en koncern är mindre eller större avses med

- medelantalet anställda* summan av antalet anställda beräknat enligt punkterna 7–11 och 14,
- koncernföretagens redovisade balansomslutning* summan av de enskilda koncernföretagens sammanlagda tillgångar efter eliminering av koncerninterna fordringar och utgående internvinst, och
- koncernföretagens redovisade nettoomsättning* summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar efter eliminering av försäljning mellan koncernföretag.

13. Vid bedömning av om en koncern är större eller mindre avses med *vart och ett av de senaste två räkenskapsåren* de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som räkenskapshandlingarna avser.

14. I en koncern ska medelantalet anställda i koncernföretagen summeras.

15. En nybildad koncern klassificeras som större redan det första året om moderföretaget klassificeras som ett större företag.

Ikraftträdande

BFNAR 2006:11

Detta allmänna råd ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2002:7 *Innebörden av begreppet medelantalet anställda* upphör att gälla den 31 december 2006.

BFNAR 2007:2

Detta allmänna råd ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 maj 2007 eller senare.

BFNAR 2007:3

Detta allmänna råd ska tillämpas från den 1 november 2007.

Redovisning

Kommentarer

Tillämplighet (punkt 1)

Det allmänna rådet gäller för alla företag som är bokföringsskyldiga. Gränsvärden har i bokföringslagen betydelse för om vissa bokföringsskyldiga (exempelvis handelsbolag med fysiska personer som ägare) ska upprätta årsredovisning eller inte. I årsredovisningslagen påverkar gränsvärden bl.a. vilka tilläggsupplysningar som företaget är skyldigt att lämna.

Definitioner (punkterna 2–3)

I det allmänna rådet förtydligas vilka som ska behandlas som anställda (punkt 3). Definitionen av anställd motsvarar arbetstagarbegreppet i 1 § första meningen lagen (1982:80) om anställningsskydd (LAS). En person är i likhet med LAS att anse som arbetstagar i företagets tjänst, och anställd enligt det allmänna rådet även om personen är undantagen från LAS, t.ex. på grund av att arbetstagaren har en arbetsledande ställning. Definitionen omfattar också arbetstagare hos ett utländskt dotterföretag även om inte LAS gäller.

Eftersom definitionen av anställd i grunden överensstämmer med arbetstagarbegreppet enligt LAS, kan vägledning för tillämpningen av det allmänna rådet hämtas från arbetsrättslig praxis. Som anställd anses exempelvis arbetstagare i företagets tjänst som är verkställande direktör, men däremot inte den som bara fått i uppdrag att sitta i ett aktiebolags styrelse. Som anställd anses inte heller den som bara är uppdragstagare även om denne arbetar med samma uppgifter som anställda.

Större eller mindre företag? (punkterna 4–11)

Ett företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom EES-området eller på en motsvarande marknad utanför EES, är alltid ett större företag. I Sverige är det Finansinspektionen som ger tillstånd till en börs eller ett annat företag att driva en eller flera reglerade marknader. Även kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag ska tillämpa reglerna för större företag, om inget annat framgår av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Ett företag är större år 3 om mer än ett av följande villkor är uppfyllda¹:

- medelantalet anställda i företaget har uppgått till mer än 50 för både år 1 och år 2,
- företagets redovisade balansomslutning har uppgått till mer än 25 miljoner kronor för både år 1 och år 2,
- företagets redovisade nettoomsättning har uppgått till mer än 50 miljoner kronor för både år 1 och år 2.

Se även exempel 1 och 2.

Eftersom respektive gränsvärde ska vara uppfyllt två år i följd blir ett nystartat företag alltid klassificerat som mindre de två första åren.

Ett företag som var ett större företag år 1 och år 2 och som understiger gränsvärdena år 3 kommer att klassificeras som större även år 3.

Årsredovisningen för ett moderföretag i en koncern ska enligt 7 kap. 12 § ÅRL normalt upprättas med tillämpning av samma principer som årsredovisningen för koncernen. Det innebär att om koncernen är klassificerad som större ska moderföretaget normalt tillämpa redovisningsreglerna för ett större företag även om moderföretaget klassificeras som ett mindre företag.

Nettoomsättning (punkt 5 c)

Enligt 1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL ska nettoomsättningen omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Det innebär att försäljningsintäkten från exempelvis en fastighetsförsäljning inte ska ingå i net-

¹ Se propositionen 2005/06:116 *Förenklade redovisningsregler m.m.*, s. 130.

toomsättning om företagets normala verksamhet inte är fastighetsförsäljningar. För företag som säljer varor och tjänster på provision är det endast provisionen och motsvarande som räknas som nettoomsättning.

Vid bestämning av nettoomsättningen ska avdrag göras för lämnade rabatter, mervärdeskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen. Enligt EUs kontaktkommitté ska punktskatter inkluderas i den nettoomsättning som ska redovisas i resultaträkningen. Vid bedömningen av om ett företag är större eller mindre ska av företaget fakturerad punktskatt räknas av eftersom det inte är rimligt att ett företag klassificeras som större på grund av att punktskatten inkluderas i nettoomsättningen.

Bokföringsskyldiga ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl. ska lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter till nettoomsättningen vid tillämpning av de bestämmelser i bl. a. redovisningslagstiftningen som är knutna till nettoomsättningens storlek (se punkt 11 a med kommentar).

Justering om räkenskapsåret har annan tid än tolv månader

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska nettoomsättningen justeras (12 månader/räkenskapsårets längd i antal månader \times nettoomsättning). Har företaget ett räkenskapsår på 18 månader ska $0,67 \times$ företagets nettoomsättning jämföras med gränsvärdet om 50 avseende nettoomsättning. Redovisar företaget en nettoomsättning över 75 miljoner kronor överskrider således gränsvärdet ($12/18 \times 75 = 50$).

Beräkningen av medelantalet anställda (punkterna 7–11)

Beräkningen av medelantalet anställda ska utvisa de anställdas arbetsvolym under räkenskapsåret räknat i antalet heltidstjänster. Detta anger bara vad som ska uppnås men inte hur själva beräkningarna ska gå till.

Personer som varit anställda på heltid under hela räkenskapsåret kan beaktas per individ. För personer anställda på säsongsbasis, deltid eller som börjat eller slutat under året måste emellertid korrigeringar göras. För dessa beaktas den tid för vilken lön eller annan ersättning har utgått från företaget i utbyte mot arbete. Företaget kan utgå från ersatta timmar, dagar eller annan tid för att mäta den arbetsvolym som ska omräknas till heltidstjänster.

Beräkning utifrån antalet arbetade timmar (punkterna 8–9)

Enligt punkt 8 får företaget alternativt beräkna medelantalet anställda som summan av antalet arbetade timmar dividerad med normal årsarbetstid.

Antalet arbetade timmar

Arbetade timmar är den tid som företaget har betalt lön eller annan ersättning för i utbyte mot arbete. I arbetade timmar ska företagsbetalad frånvarotid ingå. Annan frånvarotid beaktas alltså inte. Inte heller beaktas olika slag av oavlönat eller ideellt arbete (se punkt 11). Eftersom beräkningen syftar till att återspegla antalet heltidstjänster ska arbetad övertid (betald eller obetald) eller inarbetad flexitid inte ingå i beräkningen av arbetstiden. Av samma skäl ingår inte timmar som utnyttjas till kompensationsledighet.

Redovisning

Normal årsarbetstid

Årsarbetstiden på heltid ska i första hand bestämmas enligt villkoren för anställningen, tjänstebestämmelser eller kollektivavtal för motsvarande kategori av arbetstagare. För exempelvis säsongs- och projektanställda kan det vara svårt att fastställa en ordinarie årsarbetstid. Årsarbetstiden får därför istället bestämmas till 1.920 timmar (punkt 9). Schablonen motsvarar en arbetstid om 40 timmar per vecka inklusive betald semester och avdrag för sedvanlig ledighet. Det motsvarar en ungefärlig arbetstid om 160 timmar per månad.

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska årsarbetstiden justeras (räkenskapsårets längd i antal månader/12 månader \times årsarbetstid).

De olika metoderna kan tillämpas parallellt (se exempel 3 och 4). Det innebär att arbetstiden kan beräknas individuellt för vissa anställda och för andra bestämmas enligt schablonen 1.920 timmar.

Beräkning utifrån två eller flera mätningar (punkt 10)

Ytterligare ett alternativ är att beräkna medelantalet anställda med utgångspunkt från två eller flera mätningar av antalet anställda under räkenskapsåret. De tidpunkter som väljs ska vara representativa då ungefär samma resultat bör uppnås i de enskilda fallen som om beräkningen gjorts utifrån att antal individer eller antalet arbetade timmar använts vid beräkningen. Ett företag som har en stor andel säsongsanställda bör därför göra mätningar under såväl hög- som lågsäsong. Ett företag som omstrukturerats bör göra mätningar såväl före som efter omstruktureringen.

Även vid denna beräkningsmetod måste justeringar göras för personer som har annan anställning än heltid. Oavlönade eller ideellt arbetande ska inte heller beaktas. Det är ofrånkomligt att justeringarna för icke heltidsanställda och frånvarande anställda blir mer schablonmässiga jämfört med om antal individer eller antalet arbetade timmar använts vid beräkningen. Beräkningen ska huvudsakligen ge samma resultat.

Ideellt arbete (punkt 11)

Ideella föreningar och trossamfund ska inte räkna med anställda som uppburit högst ett halvt prisbasbelopp i ersättning under året. Eftersom ersättningen är så låg anses arbetet som utförts ideellt. Motsvarande beloppsbegränsning finns i Skatteverkets regler för redovisning av arbetsgivaravgifter för idrottsutövare.

Andra liknande intäkter (gäller ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl.) (punkt 11 a)

Bokföringsskyldiga

- ideella föreningar,
- registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund,
- samfällighetsföreningar,
- viltvårdsområdesföreningar,
- fiskevårdsområdesföreningar, samt
- stiftelser

ska lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter till nettoomsättningen vid tillämpning av de bestämmelser i redovisningslagstiftningen som är knutna till nettoomsättningens storlek.

Det är endast intäktsförda bidrag, gåvor och medlemsavgifter som ska läggas till nettoomsättningen. Däremot ska skuldförda poster inte ingå.

Andra liknande intäkter är enligt punkt 11 a intäkter som kan likställas med bidrag och gåvor och som erhålls utan någon omedelbar motprestation. Andra liknande intäkter kan t.ex. vara

- anslag från stat och kommun,
- förvärv på grund av testamente, eller
- avgifter som medlemmar i exempelvis en samfällighetsförening betalar till föreningen.

Stiftelser har inte medlemmar i den meningen som normalt avses med begreppet medlemmar inom associationsrätten. Trots detta förekommer ibland begreppen medlemmar och medlemsavgifter i stiftelser. Sådana "medlemsavgifter" bör då falla in under begreppet "andra liknande intäkter" och läggas till nettoomsättningen vid tillämpningen av bestämmelserna om nettoomsättningens storlek (se exempelvis 1 kap. 3 § sista stycket ÅRL).

Någon ändring av begreppet nettoomsättning är inte avsedd. Bestämmelserna ger endast uttryck för att vissa intäktsposter ska läggas till nettoomsättningen när vissa bestämmelser i bl. a. redovisningslagstiftningen tillämpas som är knutna till nettoomsättningens storlek.

Har räkenskapsåret en annan tid än tolv månader ska ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl. justera summan av nettoomsättning, gåvor, bidrag och andra liknande intäkter på samma sätt som nettoomsättningen (se "Justering om räkenskapsåret har annan tid än tolv månader").

Större eller mindre koncern? (punkterna 12–15)

Vid bedömning av om en koncern är större eller mindre utgår man från summan av de enskilda koncernföretagens balansomslutningar respektive summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar (justerade om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader) efter avdrag för koncerninterna transaktioner.

För vissa bokföringsskyldiga, bl.a. ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser, ska vissa andra intäkter läggas till de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar, se vidare kommentaren till punkt 11 a.

Eftersom koncernföretagens tillgångar summeras vid beräkning av gränsvärdet för koncernens balansomslutning är det endast koncerninterna fordringar och utgående internvinster som ska dras av. En koncernintern fordran i ett koncernföretag motsvaras av en koncernintern skuld i ett annat koncernföretag.

Att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och därefter dra av koncerninterna transaktioner är en förenkling jämfört med att göra en fullständig koncernkonsolidering (koncernredovisning).

Beräkningen av medelantalet anställda i en koncern (punkt 14)

Utgångspunkten är att medelantalet anställda för en koncern ska beräknas på samma sätt som för ett enskilt företag men med hänsyn till att koncernen är den relevanta ekonomiska enheten. Vid beräkningen av medelantalet anställda i en koncern beaktas de anställda i koncernföretagen (jfr definitionen av koncernföretag i 1 kap. 4 § ÅRL). Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att samtliga anställda i dotterföretag ska beaktas även om dotterföretaget inte är helägt.

Av punkten 14 följer motsatsvis att anställda i intresseföretag inte ska beaktas. Inte heller ska anställda i företag som konsoliderats med klyvningsmetoden beaktas.

Exempel*Exempel 1 – Större eller mindre företag?*

	År 1	År 2
Medelantal anställda	55	57
Balansomslutning (Mkr)	19	20
Nettoomsättning (Mkr)	65	75

Företaget klassificeras år 3 som större eftersom mer än ett gränsvärde överskrider för två år i rad.

Exempel 2 – Större eller mindre företag?

	År 1	År 2
Medelantal anställda	60	45
Balansomslutning (Mkr)	23	26
Nettoomsättning (Mkr)	70	72

Företaget klassificeras år 3 som mindre eftersom endast ett av gränsvärderna (nettoomsättning) överskrider två år i rad.

Redovis-
ning

Exempel 3 – Beräkningar av medelantalet anställda

AB Berras butik har följande personer anställda under 20xx (räkenskapsår = kalenderår):

Kategori som utfört arbete	Omfattning i tid	Tänk så här och beräkning	Antal anställda
Bertil (VD, butikschef)	Heltid		1 person
Beatrice (styrelseledamot)	Fem styrelsemöten	Räknas inte som anställd i företaget (punkt 3)	0 personer
Alfred (butikspersonal)	Heltid (sjuk 5 dagar)	Ingen justering eftersom företaget betalt sjuklön	1 person
Carina (butikspersonal)	Heltid (tagit ut 10 dagars semester)	Ingen justering för semester	1 person
Daniel (kontoret)	Heltid (80 timmar övertid)	Ingen justering för övertid	1 person
Erika (butikspersonal)	Heltid (började 1 juli)	Justeras eftersom arbetat del av året 6/12 månader = 0,5	0,5 personer
Fabian, Greta, Hans och Isa (butikspersonal)	Deltid (75 %)	Justeras till heltidstjänster $75 \% \times 4 = 3$	3 personer
Jörgen (lagerpersonal)	Heltid (sjukskriven 14 veckor)	Justeras för de dagar företaget inte betalt sjuklön $1 - (12/52)$ veckor = 0,8	0,8 personer
Karin (butikspersonal)	Heltid (långtidssjukskriven hela året)	Företaget betalar ingen sjuklön	0 personer
Leonard (butikspersonal)	Heltidsanställning (tjänstledig för studier – arbetat extra 10 timmar i veckan (totalt 504 timmar))	Årsarbetstid enligt kollektivavtal för butiksanställd personal är 1.985 timmar.	1,1 personer
Maria, Niklas och Olivia (extrapersonal)	Arbetat totalt 1.687 timmar	$(504 + 1.687) / 1.985 = 2.191 / 1.985 = 1,1$	
Totalt			9,4 personer Avrundas till 9 anställda

Exempel 4 – Beräkningar av medelantalet anställda i ideella föreningar

En idrottsförening har följande anställda under 20xx (räkenskapsår = kalenderår):

Kategori som utfört arbete	Omfattning i tid	Tänk så här och beräkning	Antal anställda
Agneta (klubbdirektör)	Heltid		1 person
10 styrelseledamöter	Sedvanligt styrelsearbete	Anses inte vara anställda av föreningen	0 personer
Beata (kanslist)	Heltid		1 person
Cesar och David (kanslister)	500 respektive 400 timmar		9,1 personer
Erik, Fredrik och Gustav (tränare)	Totalt 4.900 timmar		
Henrik, Inge, Jan, Kalle, Ludvig, Mats och Nils (idrottsutövare)	Spelar i elitlaget. Enligt avtalen med klubben räknas både tävlings- och träningstid som arbetstid. 1.500 timmar vardera (Henrik, Inge och Jan) och 1.800 timmar vardera (Kalle, Ludvig, Mats och Nils).		
Olle, Peter och Regina (ungdomar, mindre arbetsuppgifter)	Okänt antal timmar	Då ersättningen de fått (10.000 var) understiger ett halvt prisbasbelopp anses arbetet vara ideellt och de arbetade timmarna räknas inte med i beräkningen av medelantalet anställda	0 personer
Totalt			11,1 personer Avrundas till 11 anställda

Redovisning

FAR SRS

RedR 4 Redovisning av pensionskuld och pensionskostnad

(oktober 2007)

Inledning	376
Överväganden och rekommendationer	377
1 Redovisning som skuld	377
2 Redovisning "inom linjen" som ansvarsförbindelse	377
3 Redovisning av överskott i pensionsavsättning	377
4 Beräkning och redovisning av årets pensionskostnad	377
5 Speciella problem vid beräkning och redovisning av pensionskostnad	378
6 Redovisning av räntedelen i årets pensionskostnad	379
7 Förfarande i vissa fall, där civilrättslig och skatterättslig pensionsreserv är av olika storlek	380
8 Exempel på beräkning av pensionskostnad, räntedelen i denna och bokslutsdisposition	380

Inledning

Denna rekommendation behandlar frågor rörande redovisningen av pensionskulder och pensionskostnader i främst aktiebolags årsredovisningar. Synpunkterna torde dock i allt väsentligt vara tillämpliga även för andra företagsformer. För noterade bolag gäller att IAS 19 *Ersättningar till anställda* ska tillämpas i koncernredovisningen fr. o. m. 2005. Bolag av stort allmänt intresse ska tillämpa RR 29 *Ersättningar till anställda* i koncernredovisningen. Vid tillämpning av IAS 19 eller RR 29 hänvisas även till uttalandet från FAR SRS redovisningskommitté RedU 6 *Pensionsförsäkring i Alecta*.

När ett företag utfäster pensioner till anställda och inte säkerställer dessa pensioner helt genom tecknande av pensionsförsäkringar, talar man om "pensionering i företags egen regi". Företagets förpliktelser att i framtiden utbetala pension har härvid ett nuvärde, bestämt för varje anställd av bl. a. pensionsnivån, åldern och i vilken grad full pension blivit intjänad. Detta nuvärde, som i denna rekommendation benämnes *kapitalvärdet*, kan beräknas enligt försäkringsmatematiska grunder. I fortsättningen avses med begreppet kapitalvärde även de nuvärden för pensionsåtaganden enligt allmän pensionsplan som innefattar vissa reserveringar utöver kapitalvärdet.

Viktiga bestämmelser om balansposten "Ävsatt till pensioner" och om pensionsstiftelser återfinns i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. ("tryggandelagen"). Försäkringstekniska grunder för beräkning av kapitalvärde enligt tryggandelagen fastställdes av Finansinspektionen senast 2001 (FFFS 2001:13). Dessa grunder innehåller bl. a. ett förräntningsantagande av 3 % per år för indexerade pensioner och 3,5 % per år för ej indexerade pensioner.¹

Vid kapitalvärdets beräkning bortser man enligt svensk praxis från höjningar av löner och pensioner som kan antas uppkomma i framtiden. Beräkningen utgår normalt från den löne- och pensionsnivå som råder på resp. närmast före balansdagen.

För beräkning av nuvärdet av pensionsåtaganden enligt s. k. allmän pensionsplan gäller emellertid särskilda regler, enligt vilka det, utöver kapitalvärdet av pensionsåtagandena, ska avsättas visst ytterligare belopp som en reserv för framtida utbetalningar av tillägg på pensionerna motsvarande inflationen. Den viktigaste allmänna pensionsplanen är den s. k. ITP-planen, beträffande vilken Pensionsregistreringsinstitutet (PRI) beräknar vilka avsättningar som ska göras.

¹ Tabeller byggda på dessa grunder finns bl. a. i FAR SRS Förlags kalenderar.

Överväganden och rekommendationer

1 Redovisning som skuld

Täckning för pensionsåtaganden kan finnas dels i form av redovisad skuld i balansräkningen, dels i form av kapital i fristående pensionsstiftelse med egna tillgångar (s.k. realstiftelse). Båda formerna kan förekomma samtidigt.

Då pensionsåtagande redovisas som skuld sker detta i allmänhet, i den utsträckning tryggandelagen medger det, under rubriken "Avsatt till pensioner". Enligt årsredovisningslagen ska skuldförda pensioner redovisas under "Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser". För PRI-an slutna företag ska den av PRI beräknade pensionsskulden anges för sig under beteckningen FPG/PRI(-pensioner) enligt bestämmelse i FPGs (Försäkringsbolaget Pensionsgaranti) försäkringsvillkor. För att beakta upplysningskraven enligt tryggandelagen bör det i not upplysas om hur stor andel av avsättningarna som omfattas av tryggandelagen. Alternativt kan det upplysas om hur stor del av avsättningarna som inte omfattas av denna lagstiftning.

Skuld till egen pensionsstiftelse kan förekomma om betryggande säkerhet lämnats eller tillsynsmyndigheten medgivit detta. Sådan skuld bör ej redovisas som särskild post, såvida inte speciella skäl gör en särredovisning av denna skuld önskvärd.

2 Redovisning "inom linjen" som ansvarsförbindelse

Årsredovisningslagen kräver inte att kapitalvärdet av pensionsåtaganden ska upptas som skuld i balansräkningen. Om så inte skett ska enligt årsredovisningslagen de pensionsåtaganden som inte har upptagits bland skulderna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet tas upp som separat post bland ansvarsförbindelserna. Det belopp som där ska tas upp ska utgöra den ej skuldförda delen av kapitalvärdet.

Det kan bidra till förståelsen av ett sådant inom linjen redovisat kapitalvärde och av betydelsen av dess förändringar mellan åren för pensionskostnadsredovisningen om man föreställer sig det som en "negativ obeskattad reserv".

Även om årsredovisningslagen således tillåter redovisning av pensionsåtaganden bland ansvarsförbindelser, anser FAR SRS det synnerligen önskvärt att alla pensionsåtaganden, som inte har täckning i realstiftelses förmögenhet eller i tecknad pensionsförsäkring, redovisas som skuld.

3 Redovisning av överskott i pensionsavsättning

Företag, vars redovisade pensionsskuld i balansräkningen och/eller kapital i pensionsstiftelser överstiger kapitalvärdet av pensionsåtagandena, bör öppet redovisa detta överskott. Det är ju av samma karaktär som t.ex. överavskrivningar.

Överskottet kan redovisas i not till balansräkningen. Om pensionsskuld redovisas i balansräkningen kan den faktiska pensionsskulden – kapitalvärdet efter avdrag för förefintlig täckning i pensionsstiftelse – och överskottet anges på följande sätt:

Under skulder eller avsättningar upptas	
Avsatt till pensioner (faktisk pensionsskuld)	1.750
Under Obeskattade reserver upptas	
Avsatt till pensioner (överskott)	550

4 Beräkning och redovisning av årets pensionskostnad

På året belöpande pensionskostnad, inkl. den del som kan sägas utgöra räntekostnad (se därom punkt 6), för ett företag kan beräknas som summan av följande poster:

- årets kostnader för pensionspremier,
- under året utbetalda pensioner,
- årets kostnad för avgifter till PRI och premier till FPG,
- årets förändring av kapitalvärdet av utgående och utfästa framtida pensioner, varvid minskning av detta kapitalvärde utgör en avdragspost vid beräkningen,

Redovisning

- e) avkastningsskatt på pensionsmedel,
- f) särskild löneskatt på pensionskostnader, från vilken summa ska dras av:
- g) årets avkastning på kapital i pensionsstiftelser.

Observera att i kapitalvärdet enligt d) även ska inräknas pensionsförpliktelser som inte skuldförts, utan redovisats inom linjen.

Denna, på ovan sätt beräknade, pensionskostnad ska belasta företagets resultat före bokslutsdispositioner. Den kostnad, som kommer att belasta företagets nettoreultat, kan emellertid avvika härifrån, om nämligen förändringen av kapitalvärdet av pensionsåtagandena inte motsvaras av en lika stor förändring av summan av det belopp som redovisas som skuld och kapital i pensionsstiftelse. Denna direkta motsvarighet föreligger inte alltid, därför att en ändring under året kan ha skett antingen i kapitalvärde redovisat "inom linjen" eller i överskott i pensionsavsättning. Man bör därför göra en jämförelse mellan årets förändring av kapitalvärdet och årets förändring i den "bokförda pensionsskulden" i form av skuldförd avsättning för pensionsändamål i balansräkningen och kapital i pensionsstiftelse. En sådan jämförelse kan ha följande utseende:

(tkr)	31/12 20X1	31/12 20X2
Avsatt till pensioner	2.500	2.300
Kapital i pensionsstiftelse	+ 1.400	+ 1.350
Bokförd pensionsskuld	3.900	3.650
Kapitalvärde	– 2.900	– 3.100
Skillnad mellan bokförd pensionsskuld och kapitalvärde	1.000	550

I detta exempel har företagets överreservering för pensionsändamål minskat med 450 tkr. Detta belopp bör sålunda läggas till årets bokförda pensionskostnad för att den riktiga summan av årets pensionskostnader ska erhållas. Eftersom beloppet inte belastar nettoresultatet, måste å andra sidan en intäktspost på samma belopp upptas i resultaträkningen som uttryck för reservupplösningen. Denna post tillhör, liksom en lagerreservupplösning, kategorin "bokslutsdispositioner" och betecknas lämpligen "Minskning av skillnad mellan bokförd och faktisk pensionsskuld". I andra fall kan överskottet ha ökat eller ett underskott ha ökat eller minskat, varvid motsvarande justeringar blir nödvändiga. *Varje förändring av överskott i pensionsavsättning eller av "inom linjen" redovisat kapitalvärde ska upptas som bokslutsdisposition och motsvarande justering ske av resultatet före bokslutsdispositioner.*

Det ska framhållas att å andra sidan själva förändringarna i den "bokförda pensionsskulden", genom avsättningar (resp. överföringar till pensionsstiftelser) eller återföringar (resp. gottgörelser från pensionsstiftelser), inte ger något uttryck för extraordinära påverkningar på resultatet och följaktligen inte bör redovisas som särskilda poster i resultaträkningen. Återföringen av 200 tkr från Avsatt till pensioner i exemplet ovan ska sålunda inte redovisas separat. Se även punkt 8, där exemplet fullföljs.

5 Speciella problem vid beräkning och redovisning av pensionskostnad

Den mera generella framställningen i punkt 4 om beräkning och redovisning av årets pensionskostnad kompletteras här med synpunkter på redovisningen i de speciella situationer, där kapitalvärdet förändras genom omständigheter, som ej kan anses normala för året. Vidare erfordras visst tillägg rörande realstiftelses avkastning och förändring i dess kapital.

- a) Kapitalvärdet kan ha påverkats genom ändrad pensionsnivå inom företaget, beroende på höjda utfästelser e.d. För sådan ökning av kapitalvärdet bör, om den har karaktär av engångsföreteelse, upplysning lämnas för jämförelseändamål.

- b) I företag med ett fåtal pensionsberättigade kan "tidiga" dödsfall ge upphov till en väsentlig minskning av kapitalvärdet. För minskningen vid beräkning av årskostnaden för pensionering bör upplysning lämnas för jämförelseändamål.
- c) Om en väsentlig ändring av de försäkringstekniska grunderna genomförs, kan ingående och utgående kapitalvärde ha beräknats på olika sätt. För effekten härav på årskostnaden bör upplysning lämnas för jämförelseändamål.
- d) Den jämförande beräkning av pensionskulder, som visats i punkt 4 ovan, utgår vad kapitalet i pensionsstiftelse beträffar från att det är det bokförda kapitalet i stiftelsen som insättes i beräkningen. Härmed utesluts att fluktuationer i dolda reserver i sådana stiftelsens tillgångar som aktier, fastigheter, etc. påverkar beräkningen.² Men även det bokförda kapitalet kan påverkas av oförutsedda poster såsom realisationsvinster eller -förluster på stiftelsens anläggningstillgångar samt eventuella upp- eller nedskrivningar av tillgångarna. Vid jämförelsen enligt punkt 4 bör dessa speciella påverkningar på pensionsstiftelskapitalet elimineras. På motsvarande sätt bör gälla att avkastning i pensionsstiftelse vid tillämpande av resonemangen här ovan upptas exklusivt oförutsedda poster av nu nämnt slag.

6 Redovisning av räntedelen i årets pensionskostnad

Genom att kapitalvärdet av pensionsåtaganden är ett diskonterat nuvärde av framtida pensioner innebär beräkningen av kapitalvärdet per en balansdag att kapitalvärdet vid föregående balansdag (för de framtida pensioner som kvarstår vid räkenskapsårets slut) uppräknats med en räntefaktor. I årets pensionskostnad kan därför sägas ingå en ränta på kapitalvärdet. För att få jämförbara rörelsekostnader i företag med pensionering i egen regi och företag som tecknar pensionsförsäkringar rekommenderar FAR SRS att räntedelen i årets pensionskostnad inte belastar rörelseresultatet, utan i stället redovisas bland finansiella kostnader. En sådan redovisning ger också mera jämförbara räntabilitetstal vad gäller det totala kapitalet. Den medför vidare, i företag som redovisar rörelseresultatet på olika rörelsegränar, en riktigare belastning på rörelsegränarna än om dessa belastas med räntan på pensioner som intjänats tidigare år, då rörelsegränarna kan ha haft annan omfattning än under det löpande året.

Vad gäller FPG/PRI-skulden meddelar FPG och PRI varje år företagen en procentsats som kan användas vid beräkning av räntekostnadsdelen.³ FAR SRS rekommenderar att den av FPG och PRI föreslagna procentsatsen används för FPG/PRI-skulden, om det inte finns särskilda skäl att göra annan beräkning.

För andra pensioner än PRI-pensioner får motsvarande räntekostnader beräknas med utgångspunkt från pensionsförpliktelsens innebörd och den ränta som används vid beräkningen av kapitalvärdet. Ingår i koncernen utländska dotterföretag med pensionsförpliktelser, får räntesatsen bestämmas för respektive dotterföretag på sätt som svarar mot vad här angivits och med beaktande av den kapitaliseringsprocent som använts i beräkningen.

Räntekostnaden beräknas normalt på basis av genomsnittet av ingående och utgående kapitalvärde (i fråga om pensioner enligt FPG/PRI-systemet avses med kapitalvärdet det belopp som i PRI:s besked betecknas "pensionsskuld"). Om stora förändringar skett i kapitalvärdet på grund av att exempelvis pensionspremier erlagts motsvarande del av de tidigare skuldförda pensionsåtagandena, kan en mer exakt beräkning av den genomsnittliga avsättningen behöva göras. I basen för beräkningen ska

Redovisning

² För vissa andra ändamål, bl.a. med hänsyn till skattepåföljden av vissa dispositioner, är det nödvändigt att frånga stiftelsens bokförda kapital och företa särskild värdering av stiftelsens tillgångar. Om denna värdering se prop. 1967:83, s. 141–142, varav framgår att huvudprincipen bör vara att tillgångarna värderas till ett med försiktighet uppskattat saluvärde.

³ Den räntesats, som FPG och PRI meddelar företagen, beräknas med utgångspunkt från de diskonteringsräntor som används vid pensionsskuldberäkningen, effekterna av värdesäkring av pensionerna samt kreditförsäkringspremier till FPG. För 2007 uppgår räntesatsen till 4,4 %.

medtas även sådant kapitalvärde som redovisas inom linjen. Avkastning i pensionsstiftelse reducerar det räntebelopp som ska redovisas av företaget.⁴

Den avkastningsskatt på pensionsmedel som gäller från den 1 januari 1991 bör behandlas som rörelsekostnad.

7 Förfarande i vissa fall, där civilrättslig och skatterättslig pensionsreserv är av olika storlek

Med "pensionsreserv" förstås i tryggandelagen den del av kapitalvärdet av pensionsåtaganden, som högst får skuldföras. Detta är den civilrättsliga pensionsreserven. Som "skatterättslig pensionsreserv" betecknas här det högsta belopp som vid beskattningen godtas som skuldförd pensionsavsättning.

I vissa fall kan den skatterättsliga pensionsreserven understiga den civilrättsliga. Trots att överskott inte föreligger i det skuldförda beloppet, kan vid beskattningen skyldighet föreligga att återlägga viss del av den redovisade pensionsskulden. Detta kan följaktligen leda till att det skuldförda beloppet, oavsett dess egenskap av skuld, delvis eller helt kommer att utgöra ett beskattat belopp. Att reducera en tidigare redovisad skuld utan att denna undergått en faktisk, mot reduktionen svarande minskning, är inte förenligt med god redovisningssed och torde strida mot 7 § tryggandelagen.

I den utsträckning det skuldförda beloppet genom gällande beskattningsregler kommit att utgöra ett beskattat belopp, bör detta anges i balansräkningen eller i not till denna.

En enbart i beskattningshänseende beräknad återföring medför skattekonsekvenser för bolaget utan samband med dess redovisade resultat före skatt. Genom pensionsbetalning eller på annat sätt uppkommen minskning av pensionsreserven, uppstår i framtiden likartade skattekonsekvenser, fastän i motsatt riktning, när det skuldförda beloppet minskas med beskattad del därav. Om storleken av bolagets inkomstskatt under respektive år påverkas väsentligt av de i detta stycke angivna omständigheterna, ges lämpligen upplysning om effekten i not till resultaträkningen.

8 Exempel på beräkning av pensionskostnad, räntedelen i denna och bokslutsdisposition

Det exempel som använts ovan i punkt 4 kompletteras här med följande uppgifter:

(tkr)	31/12 20X1	31/12 20X2
Avsatt till pensioner	2.500	2.300
Kapital i pensionsstiftelse	+ 1.400	+ 1.350
Bokförd pensionsskuld	3.900	3.650
Kapitalvärde	– 2.900	– 3.100
Skillnad mellan bokförd pensionsskuld och kapitalvärde	1.000	550
Av bolaget under året utbetalda pensioner		210
Pensionsstiftelsens avkastning		110
Gottgörelse från pensionsstiftelsen till bolaget		160

⁴ Avkastningen i en pensionsstiftelse med stort överskott av kapital i förhållande till pensionernas kapitalvärde kan vara så stor att den täcker inte blott hela räntebeloppet utan även en stor del av den pensionskostnad, som eljest skulle hänföras till rörelsens kostnader. Denna situation föreligger i flera svenska banker, vilket gjort bankernas pensionskostnadsredovisning ofullständig och rörelseresultatet mindre jämförbara. Finansinspektionen har därför med verkan fr.o.m. 1990 föreskrivit en enhetlig form för beräkning av rörelsens andel av pensionskostnaden, i princip motsvarande en pensionsförsäkringspremie.

(tkr)	31/12 20X1	31/12 20X1
Kapitalvärdet fördelar sig på:		
FPG/PRI-pensioner (ränta 11 %) ⁵	2.250	2.550
Pensioner i fasta belopp (ränta 3,5 %) ⁶	+ 650	+ 550
	2.900	3.100

Med bortseende från kostnaden för pensionspremier, avgifter till PRI och premier till FPG är då årets pensionskostnad (jfr punkt 4):

Under året betalda pensioner	210
Ökning av kapitalvärdet	+ 200
Avgår: Avkastning i pensionsstiftelsen	- 110
	300

Följande kostnader och intäkter avseende pensioner redovisas av bolaget före korrigering för upplösningen av överskott i pensionsavsättningar:

Under året betalda pensioner	210
Gottgörelse från pensionsstiftelsen	- 160
Minskning av det skuldförda beloppet	- 200
	- 150

För redovisning av rätt pensionskostnad krävs sålunda att 450 tkr (= minskningen av överreserveringen, se punkt 4) debiteras pensionskostnaderna och upptas som kreditpost bland bokslutsdispositioner.

Av pensionskostnaden på 300 tkr ska som räntekostnad redovisas:

11 % på 2.400 (årets genomsnitt)	264
3,5 % på 600 (årets genomsnitt)	+ 21
	285
Avgår: Avkastning i pensionsstiftelsen	- 110
	175

Den slutliga fördelningen på poster i bolagets resultaträkning blir sålunda:

Rörelsens kostnader	- 125
Räntekostnader	- 175
Bokslutsdisposition ("Minskning av skillnad mellan bokförd och faktisk pensionsskuld")	+ 450

Redovis-
ning

⁵ För 2007 uppgår denna räntesats till 4,4 %.

⁶ Antagen ränta för detta exempel.

FAR SRS

RedU 4 Fastighetsskatt, särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionsmedel

(oktober 2006)

Enligt lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt beskattas fastighetsägare särskilt för vissa slag av fastigheter.

Enligt lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader beskattas den som utgett vissa preciserade ersättningar respektive utfäst tjänstepension och haft kostnad för pensionsutfästelsen. Enligt lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel beskattas bl. a. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

Gemensamt för ovan angivna skatter är att de i normalfallet är avdragsgilla vid beräkning av underlag för statlig och kommunal skatt i näringsverksamhet.

I fråga om placeringen i resultaträkningen förordar Redovisningskommittén att rubricerade skatter redovisas bland rörelsens kostnader – gärna med angivande av beloppet i not om detta är väsentligt. I den funktionsindelade resultaträkningen enligt årsredovisningslagen fördelas kostnaderna på funktioner, vilket innebär att rubricerade skatter bör fördelas på funktioner till vilka de är hänförliga. I den kostnadsslagsindelade resultaträkningen är fastighetsskatt att hänföra till övriga externa kostnader medan särskild löneskatt och avkastningsskatt bör redovisas som personalkostnader.

Kommitténs ställningstagande grundas på

- att en bättre redovisning erhålles av resultat i respektive rörelsegren om till denna direkt hänförlig skatt belastar nämnda resultat,
- att bättre jämförbarhet erhålles med företag som för pensionering använder sig av försäkringsalternativ (avkastningsskatten), samt
- att större klarhet och jämförbarhet uppnås om som skatt endast redovisas allmänna skatter såsom inkomst- och förmögenhetsskatt.

Detta uttalande gäller inte rubricering av den avkastningsskatt som betalas av livförsäkringsföretag, understödsföreningar m. fl. som ett led i den bedrivna försäkringsverksamheten.

Bokföringsnämnden har i uttalande BFNU 91:3 givit ytterligare vägledning avseende redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggnad genom särskild redovisning av pensionskulld.

SVENSKA KYRKANS REDOVISNINGSKOMMITTÉ – KRED

Årsredovisning för Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter

2007 års branschanpassning

1 Årsredovisningen	383
1.1 Nyheter i 2007 års branschanpassning	383
1.2 Syftet med årsredovisningen	384
1.3 Årsredovisningens delar	384
1.4 God redovisningssed	385
1.5 En överskådlig årsredovisning	385
1.6 Upprättande och undertecknande	385
1.7 Revisionsberättelse och revisorspåtecknande	386
1.8 Fastställande och offentliggörande	386
1.9 Delårsrapport	386
1.10 Måste verkligen en årsredovisning upprättas?	386
1.11 Verksamhetsuppföljning – något annat än årsredovisning	387
2 Branschanpassning av årsredovisningen	387
Förvaltningsberättelsen	387
Resultaträkning	393
Balansräkning	394
Kassaflödesanalys	396
Tilläggsupplysningar	397
Årsredovisningens undertecknande	414
Bilaga – Kommentarer till kassaflödesanalysen	415

KRED ger varje år ut en branschanpassad årsredovisningsmall för Svenska kyrkan ("branschanpassningen"). Observera att denna version av branschanpassningen bara gäller för 2007 års årsredovisning.

1 Årsredovisningen

Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter skall följa bokföringslagens (1999:1078) och årsredovisningslagens (1995:1554), ÅRL, bestämmelser. Det innebär att Svenska kyrkan tillämpar samma redovisningsregler som flertalet övriga organisationer och företag i Sverige.

Utöver lag tillkommer för församlingar och samfälligheter särskilda inomkyrkliga bestämmelser om ekonomisk redovisning. Dessa bestämmelser återfinns främst i kyrkoordningens (KO) 47 kapitel. Stadgandet i kyrkoordningen utgör kompletteringar till den allmänna lagstiftningen och innebär bl. a. en skyldighet för alla församlingar och samfälligheter att upprätta årsredovisning.

Den anpassning av årsredovisningen till Svenska kyrkans verksamhet som presenteras i denna publikation skall följas av församlingar och samfälligheter.

I kapitel 1 ges en allmän beskrivning av årsredovisningen. I kapitel 2 redogörs för hur förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, tilläggsupplysningar och, i förekommande fall, kassaflödesanalys skall utformas. I bilagan finns kommentarer till kassaflödesanalysen.

1.1 Nyheter i 2007 års branschanpassning

Ändringar har gjorts för att anpassa årsredovisningen till nya regler eller för att förbättra informationen till läsaren.

De större förändringarna är:

- Kassaflödesanalysen är frivillig för alla utom de ca 70 största församlingarna och samfälligheterna.

Redovisning

- Upplysningar om målkapital och åtgärdsprogram skall lämnas i förvaltningsberättelsen och i not 19, Eget kapital.
- Uppgift om kyrkoavgift och slutavräkning i kronor lämnas i förvaltningsberättelsens flerårsöversikt.
- Ny rad i begravningsverksamhetens resultatsammanställning för ränta på begravningsverksamhetens ackumulerade resultat.
- Upplösning lämnas i not 7, Personal, om större avvikelser mellan fakturerat och avsatt belopp för kompletterande ålderspension.
- Ändrad text i not 21, Avsättningar.
- Tillkommande uppgift i not 24, Gravskötselsskuld.

Notera även övriga förändringar som ej tas upp här. Alla ändringar är markerade med streck i kanten.

1.2 Syftet med årsredovisningen

Syftet med en årsredovisning är att ge en korrekt bild av organisationens resultat och ställning. Med detta förstås att intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder skall beskrivas så att läsaren får en god uppfattning om det gångna årets ekonomiska utfall, men även om de ekonomiska förutsättningarna för framtiden.

Årsredovisningen vänder sig till olika intressenter. I figuren nedan ges exempel på årsredovisningens olika målgrupper. Eftersom olika intressenter har olika kunskap om Svenska kyrkan är det viktigt att informationen presenteras på ett sådant sätt att så många som möjligt kan tillgodogöra sig innehållet i årsredovisningen.

Figur 1: Årsredovisningens intressenter



1.3 Årsredovisningens delar

Årsredovisningens form och innehåll regleras i årsredovisningslagen. Årsredovisningen består av:

- förvaltningsberättelse,
- resultaträkning,
- balansräkning,
- kassaflödesanalys¹ (obligatoriskt endast för större församlingar/samfälligheter),
- tilläggsupplösningar/noter.

Särskilt om kassaflödesanalysen

Kyrkoordningens krav på att alla församlingar och samfälligheter skall ha en kassaflödesanalys i sin årsredovisning har tagits bort. Detta innebär att det endast är de församlingar och samfälligheter som är *större företag* enligt årsredovisningslagens definition (ÅRL 1:3) som är skyldiga att upprätta en kassaflödesanalys (ÅRL 2:1).

Större församlingar och samfälligheter är de som under de två senaste räkenskapsåren uppfyller *mer än ett* av följande villkor:

- medelantalet anställda har uppgått till mer än 50,
- den redovisade balansomslutningen har uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
- den redovisade nettoomsättningen har uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

¹ I årsredovisningslagen och kyrkoordningen benäms kassaflödesanalysen finansieringsanalys.

Vid bedömning av kriteriet om redovisad nettoomsättning skall intäkter i form av bidrag, gåvor och medlemsavgifter läggas till (ÅRL 1:3).

Kassaflödesanalysen utgör en branschpassning av Redovisningsrådets rekommendation RR 7 *Redovisning av kassaflöden*.

1.4 God redovisningssed

Årsredovisningen skall upprättas i enlighet med god redovisningssed (ÅRL 2:2). Bokföringsnämnden (BFN) har enligt bokföringslagen ansvaret för att utveckla denna sed. Detta sker genom att de utfärdar allmänna råd och rekommendationer. BFNs tolkning av god redovisningssed har stor inverkan på den kyrkliga redovisningen.²

Svenska kyrkans redovisningskommitté (KRED) beskriver den goda redovisningsseden ur ett kyrkligt perspektiv. KRED har till syfte att informera om tillämpningen av god redovisningssed inom Svenska kyrkan. Kommitténs verksamhetsområde är redovisningsfrågor som är av allmänt intresse för Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar. Målsättningen är en enhetlig redovisning som beaktar ett brett intressentperspektiv. För att uppnå målsättningen samverkar kommittén med normgivare inom redovisningsområdet.

Även Svenska kyrkans Församlingsförbunds olika skrifter och information inom redovisningsområdet bör tjäna som vägledning. Som exempel kan nämnas Kyrk-BAS, Svenska kyrkans kontoplan. Mycket av Församlingsförbundets information finns tillgänglig på webbplatsen www.forsamlingsforbundet.se.

1.5 En överskådlig årsredovisning

Enligt årsredovisningslagen skall årsredovisningen vara överskådlig. Uppgifterna skall därmed presenteras på ett sätt som gör det lätt för läsaren att bilda sig en uppfattning om informationen. Exempelvis bör posterna i resultaträkning och balansräkning avrundas till tusentals kronor så att läsaren lätt skall kunna se trender i materialet. Ett annat exempel på överskådlighet är att årsredovisningen inte skall innehålla allt för mycket "bra att ha"-information. Det väsentliga skall framgå. I normalfallet bör därför inte mer information lämnas än vad som framgår av denna branschpassning.

1.6 Upprättande och undertecknande

Det är kyrkorådet/kyrkonämnden som har ansvaret för bokföring, årsredovisning och förvaltning och därmed också avger årsredovisningen. Årsredovisningen är kyrkorådets/kyrkonämndens ekonomiska berättelse över det gångna året där de informerar fullmäktige och övriga intressenter om hur ekonomin har utvecklats under året och hur förvaltningen har skötts.

Det är därför lämpligt att kyrkorådet/kyrkonämnden aktivt deltar i arbetet med att upprätta förvaltningsberättelsen som, tillsammans med övrig ekonomisk information, skall ge en så allsidig bild som möjligt av församlingen/samfälligheten. Upprättandet av resultat- och balansräkning med tillhörande tilläggsupplysningar görs lämpligen av kamreren eller motsvarande.

Årsredovisningen skall överlämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång (ÅRL 8:2). Årsredovisningen skall därmed vara färdigbehandlad och undertecknad av kyrkorådet/kyrkonämnden senast 30 april året efter räkenskapsåret. Uppgift skall lämnas om vilken dag årsredovisningen undertecknades (ÅRL 2:7).

² Redovisningsrådet (RR) har utvecklat god redovisningssed för börsnoterade företag. Andra organisationer, t.ex. Svenska kyrkan, kan hämta vägledning i RRs rekommendationer i de fall BFN inte uttalat sig om det aktuella redovisningsområdet. Svenska kyrkan berörs mot bakgrund av ovanstående enbart av RR 7 *Redovisning av kassaflöden*.

Samtliga ordinarie kyrkoråds-/kyrkonämndsledamöter skall underteckna årsredovisningen oavsett om de är närvarande vid sammanträdet när årsredovisningen behandlas eller inte. En ledamot kan inte vägra att underteckna årsredovisningen. Ledamöter som ifrågasätter årsredovisningens riktighet har istället fått möjligheten att anmäla en avvikande mening. Utnyttjandet av denna rättighet skall ses som en extraordinär åtgärd. Den avvikande meningen utgör en del av årsredovisningsdokumentet (ÅRL 2:7).

1.7 Revisionsberättelse och revisorspåtecknande

Revisorerna skall lämna en revisionsberättelse till fullmäktige.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med årsredovisningslagen.

Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande angående ansvarsfrihet för kyrkoråd/kyrkonämnd samt övriga nämnder. Om revisorerna vid granskningen har funnit att en ledamot i kyrkoråd, kyrkonämnd eller annan nämnd företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet, skall detta anges i berättelsen (revisionslagen [1999:1079]).

Revisorerna skall i årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen.

1.8 Fastställande och offentliggörande

Fullmäktige skall fastställa årsredovisningen. Sista dag för fastställande är 30 juni året efter räkenskapsåret. Motivet till detta är att årsredovisningen skall vara tillgänglig för alla som är intresserade senast 1 juli året efter räkenskapsåret (ÅRL 8:3).

När årsredovisningen publiceras i sin helhet skall det göras i den form och med den ordalydelse som legat till grund för revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen skall bifogas årsredovisningen. Om årsredovisningen publiceras i ofullständigt skick skall det framgå att den inte är fullständig. En ofullständig publikation får inte innehålla en revisionsberättelse utan skall istället innehålla revisorns uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom eventuella anmärkningar i revisionsberättelsen (ÅRL 8:14–15).

Bolagsverket har möjlighet att förelägga församlingar och samfälligheter att sända in bestyrkta kopior av årsredovisningshandlingarna. Större församlingar och samfälligheter (för definition se avsnitt 1.3) skall utan uppmaning sända in årsredovisningen till Bolagsverket senast 30 juni året efter räkenskapsåret (ÅRL 8:3).

1.9 Delårsrapport

Tidigare har stora församlingar och samfälligheter varit skyldiga att upprätta minst en delårsrapport per år. Från och med den 1 januari 2007 gäller denna skyldighet endast börsnoterade företag.

1.10 Måste verkligen en årsredovisning upprättas?

Kriterierna för vilka organisationer som skall upprätta en årsredovisning finns i årsredovisningslagen och bokföringslagen. Enligt dessa är inte alla församlingar och samfälligheter skyldiga att upprätta årsredovisning. Mot bakgrund av detta finns därför krav i kyrkoordningen (KO 47:9) på att alla församlingar och samfälligheter, oberoende av vad som anges i bokföringslag och årsredovisningslag, är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Svenska kyrkan har därmed frivilligt valt att höja ambitionen inom redovisningsområdet.

Enligt BFNs allmänna råd om begreppet årsbokslut och årsredovisning (BFNAR 2002:6) skall alla organisationer som frivilligt väljer att upprätta en årsredovisning fullt ut följa lagens krav.

1.11 Verksamhetsuppföljning – något annat än årsredovisning

Årsredovisningens innehåll regleras i lag och syftar primärt till att ge information till organisationens olika externa intressenter.

Inom Svenska kyrkan finns behov av mer verksamhetsnära och detaljerad information än vad som framgår av årsredovisningen. Genom kyrkoordningens krav på att församlingar och samfälligheter i budgeten skall upprätta en plan för verksamhet och ekonomi förutsätts även att planen följs upp, det vill säga att det sker en verksamhetsuppföljning. Den verksamhetsplanering som kommer till uttryck i budgeten och den uppföljning som sker under och efter budgetårets utgång, utgör kärnan i Svenska kyrkans verksamhetsstyrning. Verksamhetsuppföljningen är således ett självständigt dokument, vid sidan av årsredovisningen, med syfte att utvärdera det gångna året utifrån de intentioner som funnits i budgeten.

KRED har i januari 2001 utgivit skriften *KRED informerar: årsredovisning och verksamhetsuppföljning* där innehållen i de två dokumenten beskrivs.

2 Branschanpassning av årsredovisningen

I detta avsnitt redogörs för innehållet i förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys och tilläggsupplysningar.

Förvaltningsberättelsen

Förvaltningsberättelsen avges av kyrkorådet/kyrkonämnden och skall utformas så att den kompletterar informationen i resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys och i noter. Målet är att den skall återspegla den enskilda församlingens/samfällighetens verkliga förhållanden och tillsammans med övrig information i årsredovisningen ge en så allsidig bild som möjligt.

Församlingens/samfällighetens organisationsnummer skall anges i förvaltningsberättelsen. Det är lämpligt att församlingens/samfällighetens namn och organisationsnummer framgår i sidhuvudet på samtliga sidor i årsredovisningen.

Nedan beskrivs de områden som *skall* behandlas i förvaltningsberättelsen.

Information om verksamheten

Här *skall* upplysningar lämnas om verksamheten och dess inriktning och förutsättningar samt om väsentliga förändringar i dessa avseenden. I punkterna nedan ges exempel på uppgifter som skall finnas med.

- *Uppgift och verksamhet*: Beskrivning av församlingens/samfällighetens huvuduppgifter samt verksamhetens inriktning och förutsättningar.
- *Den kyrkliga indelningen*: Beskrivning av t.ex. rollfördelning samfällighet kontra församling. I samfälligheter skall även uppgift lämnas om vilka församlingar som ingår i samfälligheten och deras organisationsnummer.
- *Beslutsorganisation*: I församlingar beskrivs kyrkorådets arbetssätt och arbetsfördelning med eventuella nämnder.

I samfälligheter beskrivs både kyrkonämndens och kyrkorådets arbetssätt samt arbetsfördelning med eventuella nämnder.

Redovisning

Resultat och ställning

För att ge en god inblick i församlingen och dess ekonomiska utveckling *skall* ledningen kommentera resultat och ställning. I kommentarerna om resultatet bör uppgift lämnas om hur årets resultat överensstämmer med det budgeterade. Väsentliga avvikelser skall kommenteras.

Från och med 2007 gäller kyrkoordningens regler om målkapital (KO 47:5). Uppgift skall lämnas om fastställt mål för det egna kapitalets storlek och hur målet förhåller sig till eget kapital. I de fall församlingens egna kapital understiger målsatt kapital skall kommentar lämnas om det åtgärdsprogram som fullmäktige årligen skall fastställa.

Om församlingen avser att ompröva fastställt mål för det egna kapitalets storlek under 2008, t.ex. på grund av att tillräckligt beslutsunderlag inte kunnat sammanställas under 2007, skall uppgift om detta lämnas.

Exempel 1

Målsatt kapital

Församlingens mål för det egna kapitalets storlek uppgår till xx tkr. Eget kapital överstiger fastställt målkapital med xx tkr.

Exempel 2

Målsatt kapital

Församlingens mål för det egna kapitalets storlek uppgår till xx tkr. Eget kapital understiger fastställt målkapital med xx tkr. Fullmäktige har därför fastställt ett åtgärdsprogram som syftar till att målet skall vara uppnått 20XX.

Exempel 3

Målsatt kapital

Församlingens mål för det egna kapitalets storlek uppgår till xx tkr. Fastställt mål skall omprövas under 2008 då tillräckligt beslutsunderlag inte kunnat sammanställas under 2007.

Flerårsöversikt

Beskrivningen över resultat och ställning skall även innehålla en ekonomisk flerårsöversikt. Följande exempel beskriver den information som skall ingå i den ekonomiska flerårsöversikten.

Uppgiften om kyrkoavgift och slutavräkning i kronor kan hämtas från respektive års redovisningsräkning. Redovisningsräkningarna finns från och med 2007 i KOB (Kyrkans kollekt- och betalsystem). Tidigare år finns att hämta i statistikdatabasen på Kyrknätet.

Exempel: Flerårsöversikt

Allmänna förutsättningar	2007	2006	2005	2004	2003
Tillhöriga per den 31 december (antal)	9.286	9.364	9.335	9.302	9.320
Tillhöriga per den 31 december (andel av invånarna, %)	89,7	90,1	90,0	89,8	89,9
Kyrkoavgift exkl. begravnings- och stiftsavgift (%)	1,20	1,20	1,20	1,20	1,50
Begravningsavgift (%)	0,20	0,23	0,23	0,23	0,23
Medelantalet anställda	18	18	17	18	18

Intäkts- och kostnadsanalys (tkr)	2007	2006	2005	2004	2003
Verksamhetens intäkter	13.796	13.329	13.601	13.078	12.575
Verksamhetens kostnader	– 13.728	– 13.200	– 12.900	– 12.300	– 12.198
Förändring av ändamålsbestämda medel	– 50	60	–	–	–
Eliminering av begravningsverksamhetens resultat*	100	– 96	115	7	– 50
<i>Verksamhetens resultat</i>	<i>118</i>	<i>93</i>	<i>816</i>	<i>785</i>	<i>327</i>
Resultat från finansiella investeringar	76	210	110	30	21
Skatt på näringsverksamhet	–	–	–	–	–
<i>Årets resultat</i>	<i>194</i>	<i>303</i>	<i>926</i>	<i>815</i>	<i>348</i>
Kyrkoavgift exkl. begravnings- och stiftsavgift	9.105	8.753	9.017	8.667	8.219
– varav slutavräkning**	586	– 314	123	– 258	179
Personalkostnader/ verksamhetens intäkter (%)	61,0	59,0	55,0	61,0	62,0
Av- och nedskrivningar/ verksamhetens intäkter (%)	11,3	10,0	11,7	11,3	11,0
Ekonomisk ställning (tkr)	2007	2006	2005	2004	2003
Fastställt mål för det egna kapitalets storlek	20.000	–	–	–	–
Eget kapital	15.374	15.180	14.877	13.951	13.136
Soliditet (%)	94,8	95,3	94,4	89,1	85,2
Värdesäkring av eget kapital (%)	0,2	2,1	6,4	5,1	3,0

* För specifikation av begravningsverksamhetens resultat, se not 1.

** Se Redovisningsprinciper, Kyrkoavgift och begravningsavgift för förklaring.

Nyckeltalsdefinitioner

- Kyrko- och begravningsavgift (%) – Anges i procent av den kommunalt beskattningsbara inkomsten.
- Personalkostnader/verksamhetsintäkter (%) – Uppgiften beräknas som resultaträkningens personalkostnader dividerat med resultaträkningens summa verksamhetens intäkter.
- Av- och nedskrivningar/verksamhetens intäkter (%) – Uppgiften beräknas som resultaträkningens av- och nedskrivningar av anläggningstillgångar dividerat med resultaträkningens summa verksamhetens intäkter.
- Soliditet (%) – Uppgiften beräknas som utgående eget kapital dividerat med balansomslutningen (totala tillgångar i balansräkningen).
- Värdesäkring av eget kapital (%) – Uppgiften beräknas som årets resultat dividerat med ingående eget kapital.

Redovisning

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Bedömning av vad som är "väsentlig händelse" görs i huvudsak utifrån händelsernas betydelse för församlingens/samfällighetens ekonomiska resultat och ställning. Det behöver dock inte vara fråga om direkta ekonomiska konsekvenser för att upplysning skall var motiverad. Beskrivning av väsentliga händelser är t.ex.:

- Indelningsändringar.
- Större verksamhetsförändringar (nya verksamheter, nedläggning av verksamheter).

- Större genomförda eller beslutade organisationsförändringar.
- Större genomförda eller beslutade investeringar eller försäljningar.
- Större gåvor och bidrag.
- Andra viktiga händelser som intressenterna bör få kännedom om.

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets utgång

Det är viktigt att årsredovisningen är så aktuell som möjligt när den fastställs. Därför finns krav på att även väsentliga händelser som inträffar efter räkenskapsårets utgång skall beskrivas. Vad som är väsentliga händelser beskrivs i punkten ovan.

Finansiella instrument

Enligt kyrkoordningen (KO 47:2) skall fullmäktige utfärda närmare bestämmelser om hur församlingens medel skall förvaltas, ett så kallat medelsförvaltningsreglemente. Om det är väsentligt för bedömningen av ställning och resultat skall förvaltningsberättelsen innehålla information om medelsförvaltningsreglementet och om:

- mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning, och
- exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Med *prisrisk* avses risken att finansiella instrument varierar på grund av förändringar i marknaden. *Kreditrisk*, vilken även benämns motpartsrisk, är risken att en part i transaktionen inte kan fullgöra sin förpliktelse, vilket leder till förlust för den andra parten. *Likviditetsrisk*, vilken även benämns finansieringsrisk, är risken att församlingen får svårt att finansiera sina åtaganden. Slutligen avses med *kassaflödesrisk* risken att församlingens kassaflöde varierar på grund av ändrade marknadsräntor, vilket i sin tur exempelvis kan påverka lånekostnaderna. Dessa risker skall löpande hanteras inom församlingen, vilket innebär att de skall identifieras, kontrolleras och följas upp. Vidare skall en regelbunden översyn av församlingens samlade risktagande göras.

Exempel

Finansiella instrument

Församlingen gör regelbundet en översyn av sina riktlinjer för finansiella instrument. Församlingens riktlinjer för kapitalförvaltningen regleras i ett av kyrkofullmäktige fastställt medelsförvaltningsreglemente. Gällande reglemente antogs under år XX och innehåller bland annat etiska kriterier för placeringsval, avkastningsmål samt regler för portföljsammansättning. Vid utgången av 2007 hade församlingens långfristiga värdepappersinnehav ett marknadsvärde om xx tkr (yy) och marknadsvärdet på de kortfristiga placeringarna uppgick till xx tkr (yy), totalt xx tkr (yy).

Framtida utveckling

Information skall lämnas om vad som är känt om församlingens/samfällighetens framtid samt om förväntningar baserade på kända förhållanden. Informationen skall inkludera en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som församlingen/samfälligheten står inför.

Ett exempel på information som, vid tiden för upprättandet av årsredovisningen, är känd för församlingen/samfälligheten är den huvudsakliga intäkten, kyrko- och begravningsavgiften, samt den ekonomiska utjämningen för kommande år. Dessa uppgifter skall därför lämnas under denna rubrik. Exempel på väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer kan vara stora framtida kostnader enligt upprättade vård- och underhållsplaner eller minskande framtida intäkter.

Nedan följer ett exempel. Uppgifterna bör vid behov kommenteras av kyrkorådet/ kyrkonämnden och kompletteras med övrig information enligt ovan.

Exempel

	2008 (tkr)	Förändring jämfört med 2007 (%)
Kyrkoavgift	xx	xx
Begravningsavgift	xx	xx
Ekonomisk utjämning	xx	xx
	xx	xx

Förslag till behandling av årets resultat

Från och med 2007 gäller kyrkoordningens regler om målkapital (KO 47:5). Därmed finns inte längre något krav på att lämna information i årsredovisningen om återställande av underskott eller om medvetet sparande för framtida kostnader.

Exempel

Kyrkorådet föreslår kyrkofullmäktige att årets överskott/underskott, X kr, överförs till balansomrättat resultat.

Miljöinformation

Information skall lämnas om verksamhet som påverkar den yttre miljön om:

- verksamheten är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken, och
- utgör en väsentlig del av församlingens/samfällighetens totala verksamhet.

Krematorieverksamheten är ett av de ytterst få exempel på sådana verksamheter inom Svenska kyrkan. De församlingar/samfälligheter som inte har krematorieverksamhet eller annan starkt miljöpåverkande verksamhet skall ange detta (se exempel nedan).

Exempel: Församling med krematorium

Miljöinformation

Församlingen bedriver tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken. Tillståndet avser krematorieverksamhet. Den tillståndspliktiga verksamheten motsvarar xx % (yy) av församlingens intäkter.

Verksamheten påverkar miljön genom utsläpp av rökgaser och stoft i luften. Under år 200X kommer tillståndet att behöva förnyas eftersom rökgasrening installeras.

Exempel: Församling utan anmälningspliktig eller tillståndspliktig verksamhet

Miljöinformation

Församlingen bedriver ingen enligt miljöbalken tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet.

Redovisning

I Bokföringsnämndens uttalande BFN U 98:2 *Miljöinformation i förvaltningsberättelsen* finns ytterligare information om hur miljöinformationen kan redovisas.

Kollekter

Kollekter är viktiga för Svenska kyrkans verksamhet. Därför skall uppgift lämnas om upptagna kollekt fördelat enligt nedan.

Exempel

Kollekter (tkr)	2007	2006	2005	2004	2003
Förmedlade rikskollekter	xx	xx	xx	xx	xx
Förmedlade stiftskollekter	xx	xx	xx	xx	xx
Förmedlade församlingskollekt	xx	xx	xx	xx	xx
Församlingskollekt till egen verksamhet	xx	xx	xx	xx	xx
Summa kollekt	xx	xx	xx	xx	xx

En riks- eller stiftskollekt tas upp till samma ändamål och på samma dag i hela landet/stiftet. Kollektändamål och dagar fastställs av Kyrkostyrelsen respektive domkapitlet.

Församlingskollekt beslutas i församlingen. En förmedlad församlingskollekt tas upp till förmån för en annan juridisk person. Förmedlade kollekt tas inte upp i församlingens/samfundets resultaträkning.

Förvaltade stiftelser

Församlingen/samfundet skall lämna uppgifter om förvaltade stiftelser. Uppgifterna skall avse antalet stiftelser och stiftelsernas totala egna kapital vid räkenskapsårets *utgång* för innevarande och föregående år.

Exempel

Förvaltade stiftelser

Församlingen förvaltar x (y) stiftelser med ett totalt utgående eget kapital om x tkr (y tkr).

Resultaträkning

(Belopp i tkr)	Not	2007	2006	BAS-konto ³
<i>Verksamhetens intäkter</i>				
Kyrkoavgift		XX	XX	3110
Begravningsavgift	1	XX	XX	3120
Ekonomisk utjämning	2	XX	XX	3130, 6995
Utdelning från prästlönstillgångar	3	XX	XX	3140
Erhållna gåvor och bidrag	4	XX	XX	32xx, 3980–3989, 3993–3994
Övriga verksamhetsintäkter		XX	XX	3400–3979, 3990–3992, 3995–3999, 3400–3999
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete		XX	XX	49xx
Summa verksamhetens intäkter		XX	XX	
<i>Verksamhetens kostnader</i>				
Kostnader för varor, material och vissa köpta tjänster		XX	XX	4000–4699
Övriga externa kostnader	5, 6	XX	XX	5000–6993, 6996–6999, 5000–6999
Personalkostnader	7	XX	XX	7000–7699
Av- och nedskrivning av materiella anläggningstillgångar		XX	XX	7700–7899
Övriga verksamhetskostnader		XX	XX	7970–7979, 7990–7999
Summa verksamhetens kostnader		XX	XX	
Förändring av ändamålsbestämda medel	8	XX	XX	7980–7989
Eliminering av begravningsverksam- hetens resultat	1	XX	XX	3121, 6994, 7990
Verksamhetens resultat		XX	XX	
<i>Resultat från finansiella investeringar</i>				
Resultat från finansiella anläggnings- tillgångar	9	XX	XX	82xx
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter		XX	XX	83xx
Räntekostnader och liknande resultat- poster		XX	XX	84xx
Resultat efter finansiella poster		XX	XX	
Skattemässiga bokslutsdispositioner	10	XX	XX	881x
Skatt på näringsverksamhet		XX	XX	8910
ÅRETS RESULTAT		XX	XX	8999

Redovis-
ning³ Kontonummer i fet stil är ändringar till Kyrk-BAS 2006.

Balansräkning

TILLGÅNGAR (tkr)	Not	2007-12-31	2006-12-31	BAS-konto⁴
<i>Anläggningstillgångar</i>				
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>				
Byggnader och mark	11	xx	xx	1100–1179, 1190–1199
Inventarier, verktyg och installationer	12	xx	xx	1200–1279, 1290–1299
Pågående nyanläggning och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	13	xx	xx	1180–1189, 1280–1289
		xx	xx	
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>				
Långfristiga värdepappersinnehav	14, 15	xx	xx	1300–1379
Långfristiga fordringar	16	xx	xx	1380–1389
		xx	xx	
Summa anläggningstillgångar		xx	xx	
<i>Omsättningstillgångar</i>				
Varulager		xx	xx	14xx
Kortfristiga fordringar				
Kundfordringar		xx	xx	15xx
Fordran på begravningsverksamheten	1	xx	xx	1683, 1670
Övriga fordringar		xx	xx	1600–1682, 1684–1699, 1600–1669, 1680–1699
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	17	xx	xx	17xx
		xx	xx	
Kortfristiga placeringar	15	xx	xx	18xx
Kassa och bank	18	xx	xx	19xx
Summa omsättningstillgångar		xx	xx	
Summa tillgångar		xx	xx	

⁴ Kontonummer i fet stil är ändringar till Kyrk-BAS 2006.

EGET KAPITAL OCH SKULDER (tkr)	Not	2007-12-31	2006-12-31	BAS-konto⁵
<i>Eget kapital</i>	19			
Balanserat resultat		xx	xx	2000–2085, 2067
Församlingskyrkans fastighets- fond		xx	xx	2086–2088, 2064
Årets resultat		xx	xx	2089, 2069
Summa eget kapital		xx	xx	
Obeskattade reserver	20	xx	xx	2100–2189
Ändamålsbestämda medel	8	xx	xx	2190–2199
Avsättningar	21	xx	xx	22xx
<i>Långfristiga skulder</i>	22			
Skulder till kreditinstitut		xx	xx	2300–2329, 2350–2359
Checkräkningskredit	23	xx	xx	2330–2349
Gravskötselskuld	24	xx	xx	238x
Övriga skulder		xx	xx	239x
Summa långfristiga skulder		xx	xx	
<i>Kortfristiga skulder</i>				
Skulder till kreditinstitut		xx	xx	2400–2419
Skuld till begravningsverksam- heten	1	xx	xx	2880
Leverantörsskulder		xx	xx	244x
Skatteskulder		xx	xx	25xx
Gravskötselskuld	24	xx	xx	248x
Övriga skulder		xx	xx	242x, 249x, 26xx – 2869, 289x
Upplupna kostnader och förut- betalda intäkter	25	xx	xx	29xx
Summa kortfristiga skulder		xx	xx	
Summa eget kapital och skulder		xx	xx	
Ställda säkerheter	26	xx	xx	
Ansvarsförbindelser	27	xx	xx	

Redovis-
ning⁵ Kontonummer i fet stil är ändringar till Kyrk-BAS 2006.

Kassaflödesanalys

(Belopp i tkr)	2007	2006	*	**
<i>Den löpande verksamheten</i>				
Resultat efter finansiella poster	xx	xx	+/-	1
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet				2
Av- och nedskrivningar	xx	xx	+	2 a
Ökning/minskning av avsättningar	xx	xx	+/-	2 b
Resultat vid försäljning av anläggningstillgångar	xx	xx	+/-	2 c
Övriga poster som inte ingår i kassaflödet	xx	xx	+/-	
	xx	xx	=	
Betald inkomstskatt avseende näringsverksamhet	xx	xx	-	3
Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapitalet	xx	xx	=	
Kassaflöde från förändring i rörelsekapital, långfristig gravskötselskuld och ändamålsbestämda medel				
Minskning/ökning av kortfristiga fordringar	xx	xx	+/-	4
Ökning/minskning av kortfristiga skulder	xx	xx	+/-	5
Ökning/minskning av långfristig gravskötselskuld	xx	xx	+/-	6
Ökning/minskning av ändamålsbestämda medel	xx	xx	+/-	7
Kassaflöde från den löpande verksamheten	xx	xx	=	
<i>Investeringsverksamheten</i>				
Förvärv/tillverkning av materiella anläggningstillgångar	xx	xx	-	8
Försäljning av materiella anläggningstillgångar	xx	xx	+	9
Förvärv av finansiella anläggningstillgångar	xx	xx	-	10
Försäljning av finansiella anläggningstillgångar	xx	xx	+	11
Kassaflöde från investeringsverksamheten	xx	xx	=	
<i>Finansieringsverksamheten</i>				
Upptagna lån	xx	xx	+	12
Amortering av lån	xx	xx	-	13
Kassaflöde från finansieringsverksamhet	xx	xx	=	
Årets kassaflöde	xx	xx	=	
Likvida medel vid årets början	xx	xx	+	14
Likvida medel vid årets slut	xx	xx	=	15
Specifikation av likvida medel vid årets slut	2007	2006		
Kassa och bank	xx	xx		
Kortfristiga placeringar	xx	xx		
	xx	xx		

* Hjälpkolumn vid upprättande av kassaflödesanalysen.

** Se beräkningskommentarer i bilagan.

Tilläggsupplysningar

Tilläggsupplysningar i årsredovisningen syftar till att skapa en tydlig och korrekt bild av det ekonomiska resultatet och ställningen. I vissa fall utgör tilläggsupplysningen en *specifikation* av en resultat- eller balanspost, och i andra fall ger den *kompletterande information*. Tilläggsupplysningarna skall presenteras som noter till resultat- och balansräkning. Noterna skall innehålla jämförelsetal med föregående räkenskapsår. De noter som anges i denna branschanpassning är obligatoriska enligt god redovisnings-sed. Om det som behandlas i en not saknas i församlingen skall noten utelämnas.

Nedan följer kommentarer till tilläggsupplysningarna. De finstiltade delarna innehåller exempel på tilläggsupplysningar.

Jämförelsestörande poster (RR 4)

En jämförelsestörande post är en intäkt eller kostnad som är av *väsentligt* belopp och av *engångskaraktär*. Sådana poster är viktiga att uppmärksamma när periodens resultat jämförs med andra perioder. Exempel på händelser och transaktioner vilkas resultat-effekter är viktiga att uppmärksamma är nedskrivningar, försäljning av betydande anläggningstillgångar, förändringar i uppskattningar/bedömningar och rättelse av fel i tidigare års räkenskaper. Jämförelsestörande poster kan förekomma bland alla poster i resultaträkningen.

Upplysningar om jämförelsestörande poster skall lämnas i not till berörd rad i resultaträkningen.

Nedan ges några exempel.

Exempel

Not x Personalkostnader

Jämförelsestörande poster	2007	2006
Avgångsvederlag	xx	xx
	xx	xx

Not x Övriga verksamhetskostnader

Jämförelsestörande poster	2007	2006
Realisationsförlust vid försäljning av prästgård	xx	xx
	xx	xx

Redovisningsprinciper (ÅRL 5:2–3)

Som inledning till tilläggsupplysningarna skall församlingens redovisningsprinciper anges. Uppgifterna skall beskriva de tillämpade principerna vid värdering av tillgångar, ändamålsbestämda medel, avsättningar och skulder.

Nedan ges först ett exempel med de vanligast förekommande principerna och därefter följer exempel på principer som kan vara tillämpliga i vissa församlingar. Om församlingen har andra poster än de som ingår i exemplen skall även redovisningsprincipen för dessa poster anges. Uppgifter om kassaflödesanalysen tas bort av de församlingar som inte upprättar kassaflödesanalys.

Observera att det finns flera alternativ för värdering av finansiella anläggningstillgångar. Rekommenderad princip enligt KRED (se not 15) anges i exemplet nedan. Förslag på alternativ princip återfinns under rubriken Redovisningsprinciper tillämpliga i vissa fall.

Redovis-
ning

Redovisningsprinciper

Grunder för upprättande

Redovisningsprinciperna är oförändrade i jämförelse med föregående år, om inget annat anges.

Årsredovisning

Årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen (1995:1554), begravningslagen (1999:728) och Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd. Vidare tillämpas rekommendationer utgivna av Svenska kyrkans redovisningskommitté (KRED).

Värderingsgrund

Tillgångar och skulder värderas till anskaffningsvärde om inget annat anges.

Belopp

Samtliga belopp är angivna i tusentals kronor (tkr) om inget annat anges. Beloppen inom parentes anger föregående års värden.

Intäktsredovisning

Intäkter redovisas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas.

Kyrkoavgift och begravningsavgift

Svenska kyrkans huvudentäkt utgörs av kyrkoavgiften. Staten svarar för uppörd, taxering och indrivning av kyrkoavgiftsmedlen. Det slutliga utfallet av kyrkans avgiftsunderlag erhålls först två år efter avgiftsgrundande år och därför är Svenska kyrkan berättigad att uppbära ett förskott från staten, fördelat med en tolfedel per månad. Samtidigt med utbetalningen av förskottet erhålls en avräkning av det slutliga avgiftsunderlaget två år tillbaka. Kyrkoavgiften intäktsredovisas i takt med utbetalningarna från staten. Begravningsavgiften intäktsredovisas på motsvarande sätt.

Erhållna gåvor

Erhållna gåvor redovisas enligt BFNAR 2002:10 *Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund*, vilket innebär att de intäktsredovisas i den period de har mottagits. Intäkten motsvarar tillgångens anskaffningsvärde.

För ändamålsbestämda gåvor tillämpas KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor*, vilket innebär att under året erhållna men ej förbrukade gåvor, tillsammans med under året förbrukade gåvor erhållna under tidigare år, redovisas i resultaträkningen på raden Förändring av ändamålsbestämda medel. Se vidare under rubriken Ändamålsbestämda medel.

En ändamålsbestämd gåva innehåller ett av givaren, i samband med överlämnandet av gåvan, angivet villkor för användningen, vilket innebär att den har ett rättsligt skydd och inte får användas till annat ändamål.

Erhållna bidrag

Erhållna bidrag redovisas enligt BFNAR 2002:11 *Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ*, vilket innebär att intäkten ställs mot den kostnad bidraget är avsett att täcka.

Materiella anläggningstillgångar

Materiella anläggningstillgångar redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för avskrivningar och eventuella nedskrivningar. Avskrivning sker linjärt över den bedömda nyttjandeperioden. Mark, utöver kyrkogårdsmark, skrivs inte av, då nyttjandeperioden är obegränsad. Följande avskrivningstider tillämpas:

Kyrkogårdsmark	50 år
Markanläggning	X – Y år
Byggnader	X – Y år
Bilar	X – Y år
Datautrustning	X – Y år
Övriga inventarier, installationer och verktyg	X – Y år

Vid varje balansdag sker en prövning av anläggningstillgångens värde och den skrivs ned ifall den bedöms ha ett lägre värde än bokfört värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Om det inte längre finns skäl för nedskrivningen återförs den. Nedskrivningen och återföringen redovisas i resultaträkningen.

Finansiella instrument

Finansiella anläggningstillgångar

Finansiella anläggningstillgångar i form av aktier, obligationer och andra långfristiga värdepappersinnehav redovisas till anskaffningsvärdet minskat med eventuell nedskrivning.

Vid varje balansdag sker en prövning av anläggningstillgångens värde och den skrivs ned ifall den bedöms ha ett lägre värde än bokfört värde och det kan antas att värdenedgången är bestående eller om värdenedgången bedöms vara väsentlig. Om det inte längre finns skäl för nedskrivningen återförs den. Nedskrivningen och återföringen redovisas i resultaträkningen.

Fordringar

Fordringar har efter individuell värdering upptagits till de belopp varmed de beräknas inflyta.

Kortfristiga placeringar

Kortfristiga placeringar värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde, det säga marknadsvärdet.

Ändamålsbestämda medel

Ändamålsbestämda medel redovisas enligt KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor*.

Enligt BFNAR 2002:10 *Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund* skall ej förbrukade ändamålsbestämda medel ingå i årets resultat och eget kapital. Svenska kyrkan finner det dock angeläget att gentemot givare och andra intressenter tydligt visa att erhållna medel hålls åtskilda från övriga medel och inte är möjliga att använda för andra ändamål. För att uppnå detta görs en avvikelse från BFNAR 2002:10 som består i att ej förbrukade ändamålsbestämda medel redovisas i särskild post i balansräkningen mellan eget kapital och avsättningar och att förändringen av denna post redovisas i resultaträkningen. Anpassningen av uppställningsformen för balans- och resultaträkningen har skett med stöd i årsredovisningslagens 2 kap. 3 § och 3 kap. 4 § 3 st.

Genom den tillämpade redovisningsprincipen anser Svenska kyrkan att arten av ej förbrukade ändamålsbestämda medel tydligare markeras och att redovisningen av förändringen av ej förbrukade ändamålsbestämda medel i resultaträkningen ger bättre information till en läsare än om BFNAR 2002:10 tillämpas.

Avsättningar

Med avsättningar avses förpliktelse på balansdagen som är säkra eller sannolika till sin förekomst men vissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

Redovisningsprinciper tillämpliga i vissa fall

Nedanstående redovisningsprinciper skall tas med endast ifall de är tillämpliga för verksamheten.

Grunder för upprättande

Årsredovisning

Årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen (1995:1554), begravningslagen (1999:728) och Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd. Kassaflödesanalysen har upprättats med utgångspunkt i Redovisningsrådets rekommendation RR 7 *Redovisning av kassaflöden*. Vidare tillämpas rekommendationer utgivna av Svenska kyrkans redovisningskommitté (KRED).

Omräkning av utländsk valuta

Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till balansdagskurs, vilket är växelkursen på balansdagen.

Redovis-
ning

Leasing

Leasingavgifter redovisas som en kostnad i resultaträkningen och fördelas linjärt över leasingperioden. Med leasingperiod avses den period som leasetagaren har avtalat att leasa en tillgång.

Skatt

Inkomstskatt är skatt som grundas på näringsverksamhetens skattepliktiga resultat. Aktuell skatt redovisas som intäkt eller kostnad och inkluderas i årets resultat.

Statliga stöd

Statligt stöd som avser förvärv av anläggningstillgång och omsättningstillgång redovisas enligt BFN R 5 *Redovisning av statliga stöd*, vilket innebär att de reducerar tillgångens anskaffningsvärde. Tillgången redovisas följaktligen till nettoanskaffningsvärde, vilket även utgör grund för beräkning av avskrivningarnas storlek.

Finansiella anläggningstillgångar

Finansiella anläggningstillgångar i form av aktier, obligationer och andra långfristiga värdepappersinnehav redovisas till anskaffningsvärde minskat med eventuell nedskrivning.

Vid varje balansdag sker en prövning av anläggningstillgångens värde och den skrivs ned ifall den bedöms ha ett lägre värde än bokfört värde och det kan antas att värdenedgången är bestående. Om det inte längre finns skäl för nedskrivningen återförs den. Nedskrivningen och återföringen redovisas i resultaträkningen.

Intresseföretag

Med intresseföretag avses de företag, där ägarföretaget direkt eller indirekt innehar mer än 20 procent av rösterna. Andelar i intresseföretag redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden, vilket innebär att andelarna redovisas till anskaffningsvärde. I resultaträkningen ingår som intäkt från intresseföretaget endast erhållen utdelning till den del denna hänför sig till vad som intjänats efter anskaffningstillfället.

Varulager

Varulagret redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Anskaffningsvärdet fastställs med användning av först-in-först-ut-principen. Nettoförsäljningsvärdet är försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Ansvarsförbindelser

En ansvarsförbindelse redovisas när det finns:

- a) ett *befintligt* åtagande som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning på grund av att det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas eller att åtagandets storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet, eller
- b) när det finns ett *möjligt* åtagande som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av en eller flera osäkra framtida händelser.

Kassaflödesanalys

Kassaflödesanalysen visar församlingens in- och utbetalningar hänförliga till den löpande verksamheten, investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten under en period. Kassaflödesanalysen upprättas enligt indirekt metod, vilket innebär att nettoresultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar under perioden samt för eventuella intäkter och kostnader, där kassaflödeseffekt hänförs till investerings- eller finansieringsverksamheten.

Not 1 Begravningsverksamhet (begravningslagen)

Av begravningslagen (1999:728) framgår att begravningsavgiften endast får användas till den i lagen definierade begravningsverksamheten. Begravningsavgiftens användning redovisas därför i en särskild "resultatsammanställning för begravningsverksamheten". Resultatsammanställning beskrivs i publikationen *Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader* utgiven av Svenska kyrkans Församlingsförbund.

Enligt en ny rekommendation från Församlingsförbundet (FörbundsInfo 20/2007) skall begravningsverksamhetens hela ackumulerade resultat ränteberäknas. 2007 skall ränteberäkning göras av de huvudmän som har ett utgående ackumulerat resultat, före ränteberäkningen, som över- eller understiger 15 procent av årets begravningsavgift. Röntan redovisas på egen rad i resultatsammanställningen.

Exempel*Begravningsverksamhetens resultatsammanställning*

X församling är huvudman för begravningsverksamheten inom församlingens geografiska område. Begravningsverksamheten finansieras av begravningsavgiften. Begravningsavgiften får inte användas till annat än de uppgifter som anges i begravningslagen.

(Belopp i tkr)	2007	2006
Externa poster		
<i>Verksamhetens intäkter</i>		
Begravningsavgift	xx	xx
Övriga externa intäkter	xx	xx
<i>Verksamhetens kostnader</i>		
Övriga externa kostnader	xx	xx
Personalkostnader	xx	xx
Av- och nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar	xx	xx
Interna poster		
<i>Verksamhetens intäkter</i>		
Intern ersättning för tjänster	xx	xx
Ränta begravningsverksamhetens gravskötselskuld	xx	xx
<i>Verksamhetens kostnader</i>		
Administrationskostnader	xx	xx
Kostnader för gemensamma anläggningstillgångar	xx	xx
Övriga interna kostnader	xx	xx
Ränta anläggningstillgångar	xx	xx
Ränta begravningsverksamhetens ackumulerade resultat	xx	
BEGRAVNINGSVERKSAMHETENS RESULTAT	xx	xx
<i>Begravningsverksamhetens ackumulerade resultat</i>		
Ingående ackumulerat resultat	yy	zz
Årets resultat för begravningsverksamheten	xx	xx
<i>Utgående ackumulerat resultat</i>	<i>ww</i>	<i>yy</i>

Församlingens fordran/skuld på begravningsverksamheten uppgår till ww tkr (yy).

Not 2 Ekonomisk utjämning (KO 44 kap.)

I noten ges en kort beskrivning av utjämningssystemet.

Exempel

Alla församlingar och kyrkliga samfundigheter omfattas av ett inomkyrkligt utjämningsssystem. Syftet med utjämningen är att omfördela en del av kyrkoavgiften och därigenom bibehålla möjligheten till en rikstäckande kyrklig verksamhet. Kyrkomötet beslutar om kriterierna för utjämningen.

Redovisning

Not 3 Utdelning från prästlönetillgångar (lag om införande av lagen om Svenska kyrkan 10 §)

I noten anges det antal andelar som församlingen har i prästlönetillgångarnas avkastning. Det är även lämpligt att ge en kort beskrivning av prästlönetillgångarna.

Exempel

Församlingen har x (y) andelar i avkastningen från de stiftsvis förvaltade prästlönetillgångarna. Prästlönetillgångarna är stiftelseliknande förmögenheter. Minst 50 % av avkastningen går till andelsägande församlingar och resterande går till det inomkyrkliga utjämningsystemet. Andelarna innebär inget inflytande i förvaltningen och går ej heller att överlåta.

Not 4 Erhållna gåvor och bidrag (BFNAR 2002:10, BFNAR 2002:11)

I noten specificeras erhållna gåvor och bidrag. Har församlingen erhållit andra större bidrag än nedan angivna bör även dessa specificeras.

Exempel

	2007	2006
Gåvor		
Församlingskollekt till egen verksamhet	xx	xx
Övriga gåvor	xx	xx
	xx	xx
Bidrag		
Kyrkoantikvarisk ersättning	xx	xx
Kyrkobyggnadsbidrag	xx	xx
Övriga bidrag från stiftet	xx	xx
Driftbidrag till kyrkans förskola	xx	xx
Övriga bidrag	xx	xx
	xx	xx

Not 5 Leasing (BFNAR 2000:4)

Församlingar som leasar tillgångar i mer än ringa omfattning skall ange årets totala leasingkostnader. Syftet med upplysningen är att tillsammans med upplysningarna om avskrivningar visa församlingens totala kostnader för materiella anläggningstillgångar.

Exempel

Församlingen har under året haft leasingkostnader om x tkr (y tkr).

Not 6 Arvode och kostnadsersättning till revisorer (ÅRL 5:21)

Upplysning skall lämnas om ersättning till kvalificerade revisorer respektive övriga valda revisorer fördelat på revisionsuppdrag och andra uppdrag. De belopp som skall upplysas om är under räkenskapsåret kostnadsförda arvoden och ersättningar. För de kvalificerade revisorerna lämnas upplysningen för det bolag där revisorn är verksam.

Revisionsuppdrag innefattar ersättning för granskningen av årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens förvaltning, ersättning för övriga arbetsuppgifter som det ankommer på församlingens revisor att utföra, t.ex. granskning av delårsrapporter, samt ersättning för rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid sådan granskning eller genomförandet av sådana övriga arbetsuppgifter. Det innefattar även verksamhetsrevision och granskning av kollekttränskaperna enligt kyrkoordningen (KO 48:2 samt 43:10). Verksamhet utöver detta ingår i andra uppdrag.

Exempel

	2007	2006
Kvalificerade revisorer		
<i>ABC revisionsbyrå AB</i>		
Revisionsuppdrag	xx	xx
Andra uppdrag	xx	xx
Övriga valda revisorer		
Revisionsuppdrag	xx	xx
Andra uppdrag	xx	xx
	xx	xx

Med revisionsuppdrag avses arbetsuppgifter som det enligt lag ankommer på församlingens revisorer att utföra, rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid sådana arbetsuppgifter samt verksamhetsrevision och granskning av kollekttränskaperna enligt kyrkoordningen. Allt annat är andra uppdrag.

Not 7 Personal (ÄRL 5:18–20, 22–25, BFN R 4, BFNAR 2002:9)

I noten skall anges

1. medelantalet anställda,
2. könsfördelning i kyrkorådet eller kyrkonämnden,
3. löner, arvoden och andra ersättningar samt pensionskostnader och andra sociala avgifter fördelat mellan ledamöter i verkställande organ och anställda,
4. lön, arvode och andra ersättningar till ordföranden i den ekonomiska enhetens verkställande organ,
5. avgångsvederlag eller liknande förmån till personer i ledande ställning, samt
6. sjukfrånvaro.

Enligt Kyrk-BAS 2006 skall arvoden till förtroendevalda bokföras i kontogrupp 7, Personalkostnader. Upplysning skall lämnas om att arvoden redovisas som personalkostnad.

Uppgift skall lämnas om lön, arvode och andra ersättningar till ordföranden i den ekonomiska enhetens verkställande organ, dvs. kyrkonämndens ordförande i samfundligheter eller kyrkorådets ordförande i församlingar. Beloppen kan hämtas från kontrolluppgiften. Vid behov kan uppgiften kompletteras med beskrivning av uppdragets omfattning eller liknande.

Under hösten 2007 har faktura erhållits på kompletterande och förmånsbestämd ålderspension fram till 1 januari 2007. Om skillnaden mellan fakturerat och avsatt belopp är väsentlig och årets pensionskostnad därmed är *betydligt* högre eller lägre än ett normalår, bör detta kommenteras i noten.

När det gäller uppgiftsskyldigheten rörande sjukfrånvaro är det viktigt att uppmärksamma att denna information inte behöver lämnas av enheter där medelantalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till högst tio.

Vid uppdelning av sjukfrånvaron i olika grupper gäller att informationen inte skall lämnas om antalet i en grupp är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till enskild individ. En tumregel är att det bör finnas minst tre individer med sjukfrånvaro i en grupp för att uppgift om sjukfrånvaro för gruppen skall kunna lämnas. Det bör i så fall anges att uppgiften inte lämnas för att den kan hänföras till en enskild individ. Mer information om hur sjukfrånvaron skall redovisas och om hur medelantalet anställda skall beräknas, finns i FörbundsInfo 4/2004.

Nedan ges ett exempel på uppställning av noten.

Exempel

Arvoden till förtroendevalda redovisas från och med 2006 under personalkostnader. Tidigare redovisades dessa under övriga externa kostnader.

Medelantalet anställda	2007	2006
Kvinnor	xx	xx
Män	xx	xx
	xx	xx

Redovisning

I medelantalet anställda ingår inte anställda som uppburit ersättning som understiger ett halvt prisbasbelopp, 20.150 kr (19.850 kr). Detta har gjorts med stöd av BFNAR 2002:9.

Könsfördelning i kyrkonämnd eller kyrkoråd	2007-12-31	2006-12-31
Kvinnor	xx %	xx %
Män	xx %	xx %

Löner, arvoden och andra ersättningar	2007	2006
Ledamöter i kyrkonämnd, kyrkoråd och övriga nämnder*	xx	xx
Anställda	xx	xx
	xx	xx

I uppgiften om löner och arvoden ingår inte anställda som uppburit ersättning som understiger ett halvt prisbasbelopp, 20.150 kr (19.850 kr). Församlingen har betalt ut sådan ersättning med totalt x tkr (y tkr) vilket inte har tagits med i uppgiften om löner och andra ersättningar. Detta har gjorts med stöd av BFNAR 2002:9.

Ersättning till ordföranden i kyrkonämnd eller kyrkoråd

*Till ordföranden i kyrkonämnden/kyrkorådet har ersättning utgått med x tkr (y tkr).

Pensionskostnader och andra sociala avgifter **	2007	2006
Pensionskostnader, ledamöter i verkställande organ	xx	xx
Pensionskostnader, anställda	xx	xx
Andra sociala avgifter enligt lag och avtal	xx	xx
	xx	xx

Församlingen har inga övriga utfästelser om pensioner eller avgångsvederlag till personer i ledande ställning.

** I 2007 års pensionskostnader för anställda ingår en intäkt/kostnad om x tkr avseende skillnaden mellan fakturerat och tidigare avsatt belopp för kompletterande ålderspension. Löneskatten för denna intäkt/kostnad påverkar posten Andra sociala avgifter enligt lag och avtal.

Sjukfrånvaro

Sjukfrånvaron har uppgått till x (y) timmar, varav x (y) % avser lång sjukfrånvaro (mer än 60 dagar). Den sammanlagda ordinarie arbetstiden uppgick till x (y) timmar.

Sjukfrånvaro i olika grupper (sjukfrånvaro/ordinarie arbetstid)	2007	2006
Kvinnor	xx %	xx %
Män	xx %	xx %
≤29 år	xx %	xx %
30–49 år	xx %	xx %
50 år och äldre	xx %	xx %
Församlingens sammanlagda sjukfrånvaro i förhållande till sammanlagd ordinarie arbetstid	xx %	xx %

Not 8 Ändamålsbestämda medel (KREDs rekommendation Redovisning av ändamålsbestämda gåvor)

I balansposten Ändamålsbestämda medel redovisas värdet av ännu ej använda gåvor och andra medel som erhållits till ett visst ändamål. Förändringen av balansposten, dvs. under året tillkomna och/eller använda medel, redovisas på egen rad i resultaträkningen. I not till dessa poster lämnas upplysningar enligt nedan. Enskilda ändamål skall specificeras om de uppgår till väsentliga belopp.

Raden Årets förändring i noten skall motsvara raden Förändring av ändamålsbestämda medel i resultaträkningen och raden Belopp vid årets utgång i noten skall motsvaras av balansräkningens rad Ändamålsbestämda medel.

De församlingar som först 2006 övergick till att redovisa gåvor enligt BFNAR 2002:10 samt KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor* hänvisas till 2006 års branschanpassning vad gäller denna not.

Exempel

	2007	2006
Ingående balans	xx	xx
Årets förändring	xx	xx
Belopp vid årets utgång	xx	xx
<i>Fördelning per ändamål</i>		
Insamling till ny orgel	xx	xx
Kyrkokörens jubileumskonsert	xx	xx
Övrigt	xx	xx
Belopp vid årets utgång	xx	xx

Not 9 Resultat från finansiella investeringar (ÅRL bilaga 2)

I not skall väsentliga delposter specificeras. Summan av nedskrivningar och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar skall alltid anges.

Exempel

Resultat från finansiella anläggningstillgångar	2007	2006
Räntor	xx	xx
Utdelning	xx	xx
Realisationsvinster	xx	xx
Nedskrivning	xx	xx
Återföring av nedskrivning	xx	xx
	xx	xx
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	2007	2006
Räntor	xx	xx
Utdelning	xx	xx
Realisationsvinster	xx	xx
Nedskrivning	xx	xx
Återföring av nedskrivning	xx	xx
	xx	xx

Not 10 Skattemässiga bokslutsdispositioner

Församlingar som bedriver skattepliktig näringsverksamhet och utnyttjat möjligheten till skattemässiga bokslutsdispositioner skall specificera dessa i not.

Exempel

	2007	2006
Skillnad mellan bokförda avskrivningar och avskrivningar enligt plan	xx	xx
Förändring av periodiseringsfond	xx	xx
	xx	xx

Redovis-
ning

Not 11 Byggnader och mark (ÅRL 4:3–5, 5:3–4)

I not skall anges nedanstående uppgifter om byggnader och mark.

Exempel

	2007	2006
Ingående ackumulerade anskaffningsvärden	xx	xx
Inköp under året	xx	xx
Försäljningar och utrangeringar	xx	xx
Omklassificeringar	xx	xx
Utgående ackumulerade anskaffningsvärden	xx	xx
Ingående ackumulerade avskrivningar	xx	xx
Försäljningar och utrangeringar	xx	xx
Omklassificeringar	xx	xx
Årets avskrivningar	xx	xx
Utgående ackumulerade avskrivningar	xx	xx
Ingående ackumulerade nedskrivningar	xx	xx
Försäljningar och utrangeringar	xx	xx
Återförda nedskrivningar	xx	xx
Omklassificeringar	xx	xx
Årets nedskrivningar	xx	xx
Utgående ackumulerade nedskrivningar	xx	xx
Utgående bokfört värde	xx	xx
<i>Taxeringsvärden</i>		
Mark	xx	xx
Byggnader	xx	xx
	xx	xx

I de fall församlingen erhållit statligt stöd för investering i materiella anläggningstillgångar och minskat anskaffningsvärdet med erhållet stöd så bör upplysningar om erhållet stöd lämnas så länge tillgången redovisas i balansräkningen. Anskaffningsåret redovisas bruttoanskaffningen, dvs. anskaffningsvärdet före avdrag för statligt stöd, i årets inköp och följande år redovisas den i ingående anskaffningsvärde. Det statliga stödet redovisas som en reduktion på egen rad i uppställningen (BFNAR 2001:3).

Enligt KRED bör inte församlingen utnyttja möjligheten att låta ränteutgifter för lånat kapital, som är hänförligt till tillverkningsperioden, inräknas i anskaffningsvärdet för egenproducerade anläggningstillgångar.

Not 12 Inventarier, verktyg och installationer (ÅRL 4:3–5, 5:3)

I not skall anges nedanstående uppgifter om inventarier, verktyg och installationer.

Exempel

	2007	2006
Ingående ackumulerade anskaffningsvärden	xx	xx
Inköp under året	xx	xx
Försäljningar och utrangeringar	xx	xx
Omklassificeringar	xx	xx
Utgående ackumulerade anskaffningsvärden	xx	xx
Ingående ackumulerade avskrivningar	xx	xx
Försäljningar och utrangeringar	xx	xx
Omklassificeringar	xx	xx
Årets avskrivningar	xx	xx
Utgående ackumulerade avskrivningar	xx	xx
Ingående ackumulerade nedskrivningar	xx	xx
Försäljningar och utrangeringar	xx	xx
Återförda nedskrivningar	xx	xx
Omklassificeringar	xx	xx
Årets nedskrivningar	xx	xx
Utgående ackumulerade nedskrivningar	xx	xx
Utgående bokfört värde	xx	xx

I de fall församlingen erhållit statligt stöd för investering i materiella anläggningstillgångar och minskat anskaffningsvärdet med erhållet stöd så bör upplysningar om erhållet stöd lämnas så länge tillgången redovisas i balansräkningen. Anskaffningsåret redovisas bruttoanskaffningen, dvs. anskaffningsvärdet före avdrag för statligt stöd, i årets inköp och följande år redovisas den i ingående anskaffningsvärde. Det statliga stödet redovisas som en reduktion på egen rad i uppställningen (BFNAR 2001:3).

Not 13 Pågående nyanläggning och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

I not skall anges nedanstående uppgifter om pågående nyanläggning och förskott avseende materiella anläggningstillgångar.

Exempel

	2007	2006
Ingående balans	xx	xx
Utgifter under året	xx	xx
Under året färdigställda tillgångar	xx	xx
Utgående balans	xx	xx

Pågående nyanläggning avser xxx (t.ex. tillbyggnad av begravningskapell) och beräknas vara färdigställd under 200X. Under året har xxx färdigställts.

Redovis-
ning

Not 14 Andelar i dotter- och intresseföretag (ÅRL 5:8–9)

En församling som innehar andelar i koncern- eller intresseföretag skall redovisa dessa innehav på *egna rader i balansräkningen*.

Om församlingen har dotterföretag, dvs. äger andelar i en juridisk person och innehar mer än hälften av rösterna eller, genom avtal, förfogar över mer än hälften av rösterna, har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna eller har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över denna, skall nedanstående uppgifter lämnas i not. I noten skall även, i vissa fall, lämnas uppgift avseende koncernföretagets eget kapital och resultat.

Exempel

	Kapitalandel (röster)	Antal andelar	Bokfört värde
Dotterföretag A, säte, org.nr	x % (x %)	x	x
Dotterföretag B, säte, org.nr	x % (x %)	x	x
			x

Om församlingen har andelar i intresseföretag, dvs. innehar eller kontrollerar 20 % eller mer av rösterna i en annan juridisk person (eller i övrigt har ett betydande inflytande), skall nedanstående uppgifter lämnas i not. I noten skall även, i vissa fall, lämnas uppgift avseende intresseföretagets eget kapital och resultat.

Exempel

	Kapitalandel (röster)	Antal andelar	Bokfört värde
Intresseföretag A, säte, org.nr	x % (x %)	x	x
Intresseföretag B, säte, org.nr	x % (x %)	x	x
			x

Till varje post i balansräkningen skall också förändringen av innehavet specificeras enligt uppställningsformen i nedre delen av not 15.

Notens rubrik anpassas efter vilken typ av andelar församlingen innehar.

Observera att det även finns andra upplysningar som skall lämnas för moder- och dotterföretag (ÅRL 5:7, 5:11).

Not 15 Värdepappersinnehav (ÅRL 5:3, KO 47:10, FAR SRS RedR 5, BFN U 99:1)

Noten utgör en specifikation av långfristiga värdepappersinnehav och kortfristiga placeringar. Börsnoterade värdepapper skall redovisas som antingen aktier och aktiefonder eller räntebärande värdepapper. I de fall församlingen har värdepapper som utgör en blandning av både aktier och räntebärande värdepapper skall en huvudsaklighetsbedömning göras och därefter skall hela värdepappersinnehavet hänföras till antingen aktier och aktiefonder eller räntebärande värdepapper. Värdepapper som ej är börsnoterade anges på egen rad (exempelvis aktier i Kyrkans Försäkring AB).

I not skall anges nedanstående uppgifter.

Exempel

Värdepappersinnehav (tkr)	Anskaffningsvärde	Bokfört värde	Marknadsvärde bokslutsdag
<i>Långfristiga värdepappersinnehav</i>			
Noterade aktier och aktiefonder	xx (yy)	xx (yy)	xx (yy)
Noterade räntebärande värdepapper	xx (yy)	xx (yy)	xx (yy)
Övriga långfristiga värdepappersinnehav	xx (yy)	xx (yy)	
	xx (yy)	xx (yy)	
<i>Kortfristiga placeringar</i>			
Noterade aktier och aktiefonder	xx (yy)	xx (yy)	xx (yy)
Noterade räntebärande värdepapper	xx (yy)	xx (yy)	xx (yy)
Övriga kortfristiga placeringar	xx (yy)	xx (yy)	
	xx (yy)	xx (yy)	
Summa värdepappersinnehav	xx (yy)	xx (yy)	

Ideella placeringar

Församlingen har en ideell placering med ett bokfört värde på x tkr (y tkr) i xx (exempelvis Kyrkans U-fond). Med detta förstås att församlingen avstår avkastning till förmån för internationell diakoni och mission. Placeringen klassificeras som xx (ett långfristigt värdepappersinnehav/ en kortfristig placering). Avkastningen på den ideella placeringen var x tkr för räkenskapsåret (y tkr).

Förändring av långfristiga värdepappersinnehav	2007	2006
Ingående ackumulerade anskaffningsvärden	xx	xx
Investeringar under året	xx	xx
Omklassificering	xx	xx
Försäljningar/avyttringar	xx	xx
Utgående ackumulerade anskaffningsvärden	xx	xx
Ingående ackumulerade nedskrivningar	xx	xx
Försäljningar/avyttringar	xx	xx
Återföring nedskrivningar	xx	xx
Omklassificering	xx	xx
Årets nedskrivningar	xx	xx
Utgående ackumulerade nedskrivningar	xx	xx
Utgående bokfört värde	xx	xx

Redovisning

Långfristiga värdepappersinnehav får skrivas ned om värdet på balansdagen är lägre än bokfört värde även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående. Är värdenedgången bestående *skall* den skrivas ned. KRED rekommenderar att nedskrivning sker om värdenedgången är väsentlig även om nedgången inte kan antas vara bestående.

I det fall en sådan nedskrivning inte görs, och det bokförda värdet därmed är högre än det verkliga värdet, skall upplysningar även lämnas om skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ned och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Från och med räkenskapsåret 2004 får finansiella instrument i vissa fall tas upp till sitt verkliga värde i stället för till anskaffningsvärdet, dvs. värderas över anskaffningsvärdet (ÅRL 4:14). Enligt KRED bör församlingen inte utnyttja denna möjlighet.

Not 16 Långfristiga fordringar (ÅRL 5:3)

I not skall anges nedanstående uppgifter om långfristiga fordringar.

Exempel	2007	2006
Ingående ackumulerade anskaffningsvärden	xx	xx
Tillkommande fordringar	xx	xx
Amorteringar, avgående fordringar	xx	xx
Omklassificering	xx	xx
Utgående ackumulerade anskaffningsvärden	xx	xx
Ingående ackumulerade nedskrivningar	xx	xx
Amorteringar, avgående fordringar	xx	xx
Återföring nedskrivningar	xx	xx
Omklassificering	xx	xx
Årets nedskrivningar	xx	xx
Utgående ackumulerade nedskrivningar	xx	xx
Utgående bokfört värde	xx	xx

I de fall församlingen har fordringar på koncern- eller intresseföretag skall dessa redovisas på egen rad i balansräkningen med specifikation i not enligt ovan.

Not 17 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (ÅRL 3:8)

Större poster skall specificeras i not.

Exempel	2007	2006
Förutbetalda hyror	xx	xx
Försäkringspremier	xx	xx
Upplupna ränteutgifter	xx	xx
Övriga poster	xx	xx
	xx	xx

Not 18 Kassa och bank (FAR SRS RedU 5)

KRED rekommenderar att behållningen på Kyrkkontot redovisas som bankmedel i årsredovisningen. I not skall anges att behållningen i juridisk mening utgör en fordran.

Exempel

Av behållningen på kassa och bank utgör x tkr (y tkr) behållning på det s.k. Kyrkkontot. Kyrkkontot utgör i juridisk mening en fordran på Svenska kyrkans nationella nivå eftersom det är en del av Svenska kyrkans koncernkonto. De regelverk som styr Kyrkkontot är dock av sådan karaktär att fordran i redovisningssammanhang ses som ett ordinärt banktillgodohavande.

Församlingar som har en beviljad men helt outnyttjad checkräkningskredit eller motsvarande (gäller även krediter på Kyrkkontot) skall ange den beviljade kreditens storlek i denna not. Församlingar som nyttjar krediten skall ange kreditens storlek i not till posten checkräkningskredit (not 23).

Exempel

Församlingen har en beviljad checkräkningskredit på x tkr (y tkr).

Not 19 Eget kapital

Från och med 2007 gäller kyrkoordningens regler om målkapital (KO 47:5). Det av fullmäktige fastställda målet för det egna kapitalets storlek skall anges i not till eget kapital. I de fall eget kapital understiger målsatt nivå och fullmäktige därmed skall upprätta ett åtgärdsprogram skall upplysningar lämnas även om detta.

Exempel

Enligt kyrkoordningen skall kyrkofullmäktige fastställa ett mål för det egna kapitalets storlek. Församlingens målkapital uppgår till x tkr. Då det egna kapitalet understiger målsatt nivå har fullmäktige fastställt ett åtgärdsprogram som syftar till att målet skall vara uppnått 20XX.

Församlingar som har församlingskyrkas fastighetsfond skall specificera det egna kapitalet. I de fall församlingen har flera fastighetsfonder skall detta anges.

Församlingskyrkas fastighetsfond är en stiftelselik förmögenhetsmassa med ändamål att tillgodose församlingskyrkas behov. Fastighetsfonden består bl. a. av medel från försäljning av församlingskyrkas fastighet. Församlingskyrkas fastighet är fast egendom eller tomträtt vars avkastning tidigare var avsedd för bestämd församlingskyrkas behov.

Exempel

	Balanserat resultat	Försam- lingskyrkas fastighets- fond	Årets resultat
Ingående kapital enligt fastställd balansräkning	xx	xx	xx
Omföring av föregående års resultat	+ xx		- xx
Ianspråkstagna medel ur fastighetsfonden	+ xx	- xx	
Årets resultat			xx
Belopp vid årets utgång	xx	xx	xx

Församlingskyrkas fastighetsfond utgör ett ändamålsbestämt eget kapital. Kapitalet skall användas till xxx kyrkas behov, t.ex. underhåll. Under året har x tkr (y tkr) ianspråktagits ur fonden för xxx (exempelvis målning av kyrkan). Kostnaderna har belastat resultaträkningen.

Ovanstående poster är de enda som skall specificeras under eget kapital. I det fall församlingen t.ex. har gjort ett medvetet sparande eller har fria gåvomedel i eget kapital och vill lämna upplysning om detta, skall denna information endast lämnas i text. Medvetet sparande och fria gåvomedel är en del av balanserat resultat eller årets resultat och skall inte redovisas på egen rad.

Not 20 Obeskattade reserver

Församlingar som bedriver skattepliktig näringsverksamhet och utnyttjat möjligheten att skapa obeskattade reserver skall specificera dessa i not.

Exempel

	2007	2006
Akkumulerad skillnad mellan bokförda avskrivningar och avskrivningar enligt plan	xx	xx
Periodiseringsfond	xx	xx
	xx	xx

Redovis-
ning

Not 21 Avsättningar (ÅRL 3:8–10)

Avsättningar skall specificeras i not.

Avsättningen för ålderspension skall vid utgången av 2007 endast innehålla 2007 års avsättning för förmånsbestämd ålderspension. Pensionsåtaganden till och med 2006 har fakturerats av Kyrkans pensionskassa. Se vidare FörbundsInfo inför bokslut och årsredovisning 2007.

I avsättningen för förmånsbestämd ålderspension ingår även beräknad särskild löneskatt.

Exempel

	2007	2006
Förmånsbestämd ålderspension	xx	—
Kompletterande ålderspension	—	xx
	xx	xx

Enligt kyrkans tjänstepensionsavtal har de anställda rätt till förmånsbestämd tjänstepension vid inkomster över 7,5 inkomstbasbelopp. Enligt tidigare avtal var pensionsrätten inte försäkringsbar förrän vid pensionsavgång. 2006 tecknades ett nytt pensionsavtal som innebär att pensionsrätten från och med 2007 är försäkringsbar och försäkras löpande. Därför har församlingen under 2007 erlagt en engångspremie avseende upparbetade förmånsbestämda pensionsåtaganden fram till och med 2006. Pensionsåtaganden avseende 2007 faktureras under 2008.

Engångspremien gällande de förmånsbestämda pensionerna var xxx kronor högre/lägre än den avsättning som gjorts (se not 7, Personal för mer information).

Not 22 Långfristig skuld (ÅRL 5:10)

För varje långfristig skuldpost skall anges den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen. I de fall gravskötselskulden är den enda långfristiga skulden kan uppgiften istället lämnas i not 24, Gravskötselskuld.

Exempel

Andel av långfristiga skulder som förfaller senare än 5 år efter balansdagen	2007	2006
Skulder till kreditinstitut	xx	xx
Gravskötselskuld	xx	xx
Övriga skulder	xx	xx
	xx	xx

Not 23 Checkräkningskredit

Församlingar som använder checkräkningskredit eller motsvarande (gäller även krediter på Kyrkkontot) skall ange den beviljade kreditens storlek i denna not. Församlingar som har en beviljad men helt outnyttjad kredit skall ange kreditens storlek i not till posten Kassa och bank (not 18).

Exempel

Församlingen har en beviljad checkräkningskredit på x tkr (y tkr).

Not 24 Gravskötselkund (begravningslagen, ÅRL 2:3)

Gravskötselkundens sammansättning skall anges i not. Uppgiften skall fördelas mellan begravningsverksamhetens åtaganden (avtal där skötselåtagandet påbörjats före år 2000) och församlingens åtaganden (avtal där skötselåtagandet påbörjats från och med år 2000). Den del av gravskötselkundens som förfaller senare än fem år efter balansdagen skall anges särskilt.

Exempel

	2007	2006
<i>Långfristig gravskötselkund</i>		
Begravningsverksamhetens åtaganden	xx	xx
Församlingens åtaganden (serviceverksamhet)	xx	xx
	xx	xx
<i>Kortfristig gravskötselkund</i>		
Begravningsverksamhetens åtaganden	xx	xx
Församlingens åtaganden (serviceverksamhet)	xx	xx
	xx	xx
<i>Andel av gravskötselkundens som förfaller senare än 5 år efter balansdagen</i>		
Begravningsverksamhetens åtaganden	xx	xx
Församlingens åtaganden (serviceverksamhet)	xx	xx
	xx	xx

Skötselåtaganden påbörjade före år 2000 utgör begravningsverksamhet medan åtaganden påbörjade från år 2000 utgör församlingsverksamhetens åtaganden (serviceverksamhet).

Not 25 Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (ÅRL 3:8)

Större poster skall specificeras i not.

Exempel

	2007	2006
Upplupna semesterlöner	xx	xx
Upplupna sociala avgifter	xx	xx
Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	xx	xx
	xx	xx

Not 26 Ställda säkerheter (ÅRL 5:11)

I de fall säkerhet har ställts för skuldposter skall uppgift lämnas om säkerhetens omfattning, art och form.

Exempel

Församlingen har in-tecknat församlingshemmet Liljan (Liljan 3:3) med x tkr (y tkr) som säkerhet för skuld till kreditinstitut.

Redovisning

Not 27 Ansvarsförbindelser

Om församlingen har ansvarsförbindelser skall dessa specificeras i not.

Årsredovisningens undertecknande

Årsredovisningen skall skrivas under av samtliga ordinarie ledamöter i kyrkoråd/kyrkonämnd. Har en avvikande mening om årsredovisningen antecknats i rådets/nämndens protokoll, skall yttrandet fogas till redovisningen. Årsredovisningen skall innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Exempel

Ort 2008-0X-XX

Svanhild Pettersson,
kyrkorådets ordförande

Bertil Bertilsson

Ceasar Ceasarsson

David Davidsson

Elsa Elsasdotter

Fredrika Fredriksson

Berit Blid,
kyrkoherde

Vår revisionsberättelse har avgivits 2008-0X-XX

Arvid Arvidsson

Bodil Bengtsson

Agneta Ask,
auktoriserad revisor

Bilaga – Kommentarer till kassaflödesanalysen

Från och med 2007 är endast större församlingar och samfälligheter skyldiga att upprätta kassaflödesanalys. (För definition av "större" se avsnitt 1.3.)

Den löpande verksamheten

1 Resultat efter finansiella poster

Utgångspunkten för kassaflödesanalysen är resultaträkningens "Resultat efter finansiella poster". Med denna utgångspunkt kommer justeringar göras för att identifiera kassaflödet från den löpande verksamheten.

2 Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet

Kassaflödesanalysen mäter likviditetsflöden och därför måste alla poster som inte innebär in- eller utbetalning rensas bort från årets resultat. Exempel på poster som skall justeras är:

a) Av- och nedskrivningar

Av- och nedskrivningar skall återföras (läggas till) eftersom de inte innebär någon utbetalning, trots att de påverkat resultatet.

b) Ökning/minskning av avsättningar (balansräkningen)

En ökning av avsättningarna (t.ex. avsättningar för pensioner) skall återföras (läggas till) eftersom detta är en kostnad i resultatet, men inte innebär någon utbetalning. En minskning av avsättningarna innebär att kassaflödet blir mindre.

c) Resultat vid försäljning av anläggningstillgångar

Resultat vid försäljning av materiella och finansiella anläggningstillgångar skall justeras. Hela försäljningsbeloppet (överenskommen betalning) skall följaktligen redovisas under rubriken investeringsverksamhet, posterna "Försäljning av materiella anläggningstillgångar" eller "Försäljning av finansiella anläggningstillgångar".

En förlust innebär att kassaflödet skall ökas i den löpande verksamheten, genom en uppjustering. Detta beror på att förlusten dragit ner resultatet, men ökat kassaflödet i investeringsverksamheten. Motsatsvis innebär en vinst en nedjustering av kassaflödet i den löpande verksamheten.

Tabellen nedan sammanfattar hur ovanstående poster förändrar kassaflödet.

Justeringspost	+/-
Av- och nedskrivningar	+
Ökning av avsättningarna	+
Minskning av avsättningarna	-
Vinst vid försäljning av anläggningstillgångar	-
Förlust vid försäljning av anläggningstillgångar	+

3 Betald inkomstskatt avseende näringsverksamhet

Här dras under året *utbetalad* inkomstskatt avseende näringsverksamhet av från kassaflödet.

4 Minskning/ökning av kortfristiga fordringar

Här redovisas förändringen av kortfristiga fordringar inklusive förändringen av varulager. Posten kan antingen ge ett belopp som skall läggas till eller dras ifrån. En minskning av kortfristiga fordringar innebär att man frigjort likvida medel. En ökning av kortfristiga fordringar innebär att man bundit likvida medel.

5 Ökning/minskning av kortfristiga skulder

Här redovisas förändringen av kortfristiga skulder *inklusive* förändring av kortfristig gravskötselsskulder.

Posten kan antingen ge ett belopp som skall läggas till eller dras ifrån. En ökning av kortfristiga skulder innebär en ökad likviditet. En minskning av kortfristiga skulder innebär att mer likvida medel tagits i anspråk.

Redovisning

6 Ökning/minskning av långfristig gravskötselsskuld

Här redovisas förändringen av den långfristiga gravskötselsskulden.

Raden kan antingen ge ett belopp som skall läggas till eller dras ifrån. En ökning av gravskötselsskulden innebär ökad likviditet medan en minskning av gravskötselsskulden innebär att mer likvida medel tagits i anspråk.

7 Ökning/minskning av ändamålsbestämda medel

Här redovisas förändringen av ändamålsbestämda medel.

Raden kan antingen ge ett belopp som skall läggas till eller dras ifrån. En ökning av ändamålsbestämda medel innebär ökad likviditet medan en minskning av ändamålsbestämda medel innebär att mer likvida medel tagits i anspråk.

Investeringsverksamhet

8 Förvärv/tillverkning av materiella anläggningstillgångar

Här redovisas kassaflödet från förvärv/tillverkning av materiella anläggningstillgångar med avdrag för eventuella investeringsbidrag.

9 Försäljning av materiella anläggningstillgångar

Här redovisas den *totala försäljningssumman* från försäljning av materiella anläggningstillgångar. I posten "Justering för poster som inte ingår i kassaflödet" har realisationsresultatet från försäljning av anläggningstillgångar eliminerats, eftersom detta inte påverkar kassaflödet i den löpande verksamheten.

10 Förvärv av finansiella anläggningstillgångar

Här redovisas kassaflödet från förvärv av finansiella anläggningstillgångar.

11 Försäljning av finansiella anläggningstillgångar

Här redovisas den *totala försäljningssumman* från försäljning av finansiella anläggningstillgångar. I posten "Justering för poster som inte ingår i kassaflödet" har realisationsresultatet från försäljning av anläggningstillgångar eliminerats, eftersom detta inte har påverkat kassaflödet i den löpande verksamheten.

Finansieringsverksamhet

12 Upptagna lån

Här redovisas de lån som tagits under räkenskapsåret.

13 Amortering av lån

Här redovisas årets amorteringar på lån.

14 Likvida medel vid årets början

Likvida medel vid årets början avser årets ingående balans för kassa och bank samt kortfristiga placeringar.

15 Likvida medel vid årets slut

Likvida medel vid årets slut avser årets utgående balans för kassa och bank samt kortfristiga placeringar.

SVENSKA KYRKANS REDOVISNINGSKOMMITTÉ – KRED

Redovisning av ändamålsbestämda gåvor

Sammanfattning	417
Ikraftträdande	417
Bakgrund	417
Vad innebär ändamålsbestämt?	418
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor	419
Metod	419
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor i form av materiella anläggningstillgångar t.ex. inventarier	421
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor som används till investeringar	422
Gåvor erhållna före 2005	423
Redovisningsprinciper i årsredovisningen	425
Konto för gåvor och ändamålsbestämda medel enligt Kyrk-BAS	425

Sammanfattning

KRED rekommenderar att en anpassning görs av uppställningsformen för balans- och resultaträkning för att få en rättvisande bild av församlingens resultat och ställning. Anpassningen sker med stöd av årsredovisningslagens 2 kap. 3 § och 3 kap. 4 § 3 st. Avvikelsen består i att ändamålsbestämda gåvor som ej förbrukats under året, redovisas i särskild post i balansräkningen mellan eget kapital och avsättningar och att förändringen av denna post redovisas på egen rad i resultaträkningen.

Ikraftträdande

Denna rekommendation skall tillämpas av Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar från och med räkenskapsåret 2005.

I rekommendationen används av förenklingsskäl genomgående begreppet församling för såväl församlingar, samfälligheter som stift.

Bakgrund

Bokföringsnämnden, BFN, kom under 2002 med ett allmänt råd om hur gåvor skall redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund (BFNAR 2002:10). I korthet innebär detta allmänna råd att gåvor från och med 1 januari 2004 skall intäktsföras vid mottagandet. Detta gäller oavsett om gåvan är en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång. Anskaffningsvärdet, och därmed den bokförda intäkten, skall motvaras av marknadsvärdet.

Med gåva avses en tillgång som överlämnas utan krav på ekonomisk motprestation. Gåvor kan däremot vara villkorade dvs. givaren anger ett villkor för användningen. Dessa benämns i fortsättningen ändamålsbestämda gåvor. Gåvan har ett rättsligt skydd genom att mottagaren är skyldig att uppfylla gåvogivarens intentioner.

I BFNAR 2002:10 särskiljer man inte på olika typer av gåvor utan alla skall intäktsredovisas vid mottagandet. Det medför att intäkter och kostnader kan komma att redovisas på olika verksamhetsår och att ej förbrukade ändamålsbestämda gåvor kommer att ingå i eget kapital. KRED anser att detta inte ger en rättvisande bild av församlingens eget kapital. Det är angeläget att Svenska kyrkan, gentemot givaren, tydligt visar att erhållna medel hålls åtskilda från eget kapital och inte är möjliga att använda för andra ändamål samt att det återspeglas i redovisningen.¹ Det är även viktigt att gå-

Redovis-
ning

¹ KRED gjorde med anledning av ovanstående en hemställan till Bokföringsnämnden om ändring av BFNAR 2002:10 för Svenska kyrkans del avseende redovisning av ändamålsbestämda gåvor. Bokföringsnämnden ansåg inte att det fanns skäl för någon ändring av BFNAR 2002:10.

vans roll synlig- och tydliggörs för alla kyrkans intressenter. Gåvans betydelse som finansieringskälla för Svenska kyrkan kommer att öka och det blir allt viktigare att på olika sätt uppmuntra till generositet.

KRED rekommenderar mot bakgrund av ovanstående att en anpassning görs av uppställningsformen för balans- och resultaträkning för att få en rättvisande bild av församlingens resultat och ställning. Anpassningen sker med stöd av årsredovisningslagens 2 kap. 3 § och 3 kap. 4 § 3 st. Avvikelsen består i att ändamålsbestämda gåvor som ej förbrukats under året, redovisas i särskild post i balansräkningen mellan eget kapital och avsättningar och att förändringen av denna post redovisas på egen rad i resultaträkningen. Detta innebär att församlingar från och med 2005 skall tillämpa samma redovisningsprincip för ändamålsbestämda gåvor som sedan två år tillämpas av Svenska kyrkan på nationell nivå.

Med gåva jämställs även övriga bidrag av likvida medel från andra givare än offentligt rättsliga organ.

Avvikelsen gentemot BFNAR 2002:10 gäller endast ändamålsbestämda gåvor.

Vad innebär ändamålsbestämt?

En gåva som är ändamålsbestämd innehåller ett villkor för användningen. Givaren anger i samband med överlämnandet av gåvan att den skall användas till ett särskilt ändamål. Gåvan kan vara både finansiell och materiell. En materiell gåva är ändamålsbestämd om den varaktigt innehas.

Den ändamålsbestämda gåvan har ett rättsligt skydd och i princip är mottagaren skyldig att återlämna gåvan om villkoren för den inte kan uppfyllas. Enligt permutationslagen krävs tillstånd från Kammarkollegiet för att ändra, upphäva eller åsidosätta bestämmelser i ett gåvobrev. Således bör en församling noga pröva om det finns en rimlig möjlighet att uppfylla ändamålet före mottagandet av gåvan. Finns det en minsta tvekan skall församlingen i första hand, om det är möjligt, be givaren att ändra eller förtydliga ändamålsbeskrivningen och där det inte är möjligt, överväga att inte ta emot gåvan.

Exempel på ändamålsbestämda gåvor:

- Medel för specifik verksamhet eller specifik inventarie:
 - Ridläger för konfirmander, instrument till ungdomsverksamheten, utbildningsresa för kören, utflykt för pensionärer, ljusbärare, konst m.m.
- Insamlingar:
 - Insamling för orgelreparation, nytt tak till församlingshemmet, ny dopfont m.m.
- Anläggningstillgångar som varaktigt innehas:
 - Ljusbärare, konst, fastigheter m.m.

Kännetecken på ändamålsbestämda gåvor:

- Uttalat ändamål.
- Ändamålet går att identifiera.
- Kostnaden för uppfyllandet av ändamålet går att avgränsa.

Redovisning av ändamålsbestämda gåvor

Denna rekommendation avser endast gåvor där ändamålet *inte varit möjligt* att uppfylla under året. Övriga gåvor redovisas enligt BFNAR 2002:10.

Skillnaden mellan denna rekommendation och BFNAR 2002:10 är att värdet av ej använda ändamålsbestämda gåvor inte skall påverka årets resultat. Detta görs genom att beloppet redovisas i särskild post i balansräkningen mellan eget kapital och avsättningar och att den årliga förändringen av denna post redovisas på egen rad i resultaträkningen, se figur nedan.

Resultaträkning
<i>Summa verksamhetens intäkter</i>
<i>Summa verksamhetens kostnader</i>
Förändring av ändamålsbestämda medel
Eliminering av begravningsverksamhetens resultat
Verksamhetens resultat

Balansräkning	
Tillgångar	Eget kapital
	Ändamålsbestämda medel
	Avsättningar
	Skulder

Metod

Gåvan skall intäktsredovisas när den erhålls. Vid mottagandet måste en prövning göras om gåvan har givits till ett bestämt ändamål. De gåvor som är ändamålsbestämda redovisas på intäktskonto 3242 *Gåvor, ändamålsbestämda*. Övriga gåvor redovisas på konto 3241 *Gåvor, fria*.

Vid periodens slut skall värdet motsvarande den del av gåvan som inte förbrukats vara bokförd på balanskonto 2190 *Ändamålsbestämda medel*. Man kan välja mellan två olika metoder för att redovisa förändringen av konto 2190. Det ena sättet, bruttometoden, innebär att samtidigt som alla transaktioner, såväl intäkter som kostnader, som avser ändamålsbestämda gåvor bokförs, görs en omföring av motsvarande belopp mellan konto 2190 *Ändamålsbestämda medel* och 7980 *Förändring ändamålsbestämda medel*. Denna metod förordas av KRED.

Det andra sättet, nettometoden, innebär att i samband med periodbokslut, alternativt senast i samband med årsbokslut, identifieras vilka av periodens intäkter och kostnader som avser ändamålsbestämda medel. Därefter görs en omföring av mellanskillnaden till balanskontot 2190 *Ändamålsbestämda medel* med konto 7980 *Förändring ändamålsbestämda medel* som motkonto.

Redovisning

Bruttometod

Samtidigt som alla transaktioner, såväl intäkter som kostnader, som avser ändamålsbestämda gåvor bokförs, görs en omföring av motsvarande belopp mellan konto 2190 *Ändamålsbestämda medel* och 7980 *Förändring ändamålsbestämda medel*.

Exempel

Församlingen har vid ingången av året 50.000 kr i icke ianspråktagna medel. Under 2005 får församlingen ytterligare ändamålsbestämda gåvor om totalt 80.000 kr under året.

Under 2005 använder församlingen 100.000 kr till verksamhet som skall finansieras med ändamålsbestämda medel, resa och julgåvor till hemlösa.

Mottagande av gåva

Debet	Kredit	Belopp
1940 Bank	3432 Gåvor, ändamålsbestämda	80.000
7980 Förändring ändamålsbestämda medel	2190 Ändamålsbestämda medel	80.000

Ianspråktagna medel

Debet	Kredit	Belopp
69XX Researrangemang, diakonala gåvor	1940 Bank	100.000
2190 Ändamålsbestämda medel	7980 Förändring ändamålsbestämda medel	100.000

Saldot på konto 7980 blir – 20.000 kr. Detta innebär att resultatet har reglerats så att årets intäkter av ändamålsbestämda gåvor motsvaras av lika stora kostnader, med hjälp av regleringsposten *Förändring ändamålsbestämda medel*.

2190 Ändamålsbestämda medel

IB Ändamålsbestämda medel	+	50.000
Under året erhållna ändamålsbestämda medel	+	80.000
Ianspråktagna medel	–	100.000
UB Ändamålsbestämda medel	+	30.000

Nettoförändringen på konto 2190 blir – 20.000 kr. Den utgående balansen på kontot *2190 Ändamålsbestämda medel* motsvarar värdet av de ännu ej uppfyllda ändamålsbestämda gåvor. Därmed tydliggörs det både internt och externt att det finns ett åtagande för församlingen motsvarande värdet på kontot *Ändamålsbestämda medel*. Eget kapital kommer därmed, såsom avsikten är, endast att visa församlingens ekonomiska ställning, dvs. det ackumulerade resultatet över åren.

Nettometod

I samband med periodbokslut, alternativt senast i samband med årsbokslut, identifieras vilka av periodens intäkter och kostnader som avser ändamålsbestämda gåvor. Därefter görs en omfördning av mellanskillnaden till balanskontot *2190 Ändamålsbestämda medel* med konto *7980 Förändring ändamålsbestämda medel* som motkonto.

Den information man behöver för att fastställa posten *Förändring ändamålsbestämda medel* samt utgående balans på *Ändamålsbestämda medel* är

1. Hur mycket ändamålsenliga medel har kommit in under året? Om konto 3242 används hämtas informationen därifrån.
2. Vilka kostnader har församlingen haft för att uppfylla ändamål, oavsett om det avser nya eller gamla gåvor? Informationen inhämtas från flerdimensionell redovisning (projekt) eller från ett sidoordnat system.
3. Hur stort är beloppet vi fått in i år enligt punkt 1 i förhållande till kostnaderna enligt punkt 2?
 - Intäkten enligt punkt 1 överstiger kostnaderna enligt punkt 2. Mellanskillnaden bokförs Debet 7980/Kredit 2190.
 - Intäkten enligt punkt 1 understiger kostnaderna enligt punkt 2. Mellanskillnaden bokförs Debet 2190/Kredit 7980.

Exempel

Församlingen har vid ingången av året 50.000 kr i icke ianspråktagna medel. Under 2005 får församlingen ytterligare ändamålsbestämda gåvor om totalt 80.000 kr under året.

Under 2005 använder församlingen 100.000 kr till verksamhet som skall finansieras med ändamålsbestämda medel, resa och julgåvor till hemlösa.

Mottagande och ianspråktagande av gåva

Debet	Kredit	Belopp
1940 Bank	3242 Gåva, ändamålsbestämd	80.000
69XX Researrangemang, diakonala gåvor	1940 Bank	100.000

Resultatreglering i samband med bokslut

Debet	Kredit	Belopp
2190 Ändamålsbestämda medel	7980 Förändring ändamålsbestämda medel	20.000

Saldot på konto 7980 blir – 20.000 kr. Detta innebär att resultatet har reglerats så att årets intäkter av ändamålsbestämda gåvor motsvaras av lika stora kostnader, med hjälp av regleringsposten *Förändring ändamålsbestämda medel*.

IB Ändamålsbestämda medel	+ 50.000
Förändring av ändamålsbestämda medel	– 20.000
UB Ändamålsbestämda medel	+ 30.000

Nettoförändringen på konto 2190 blir – 20.000 kr. Den utgående balansen på kontot 2190 *Ändamålsbestämda medel* motsvarar värdet av de ännu ej uppfyllda ändamålsbestämda gåvorna. Därmed tydliggörs det både internt och externt att det finns ett åtagande för församlingen motsvarande värdet på kontot *Ändamålsbestämda medel*. Eget kapital kommer därmed, såsom avsikten är, endast att visa församlingens ekonomiska ställning dvs. det ackumulerade resultatet över åren.

Redovisning av ändamålsbestämda gåvor i form av materiella anläggningstillgångar t.ex. inventarier

När församlingen erhåller materiella anläggningstillgångar, t.ex. inventarier, för stadigvarande bruk skall gåvans värde beräknas (se BFNAR 2002:10) och beloppet bokföras som en intäkt. Vid periodens slut skall värdet motsvarande den del av gåvan som inte förbrukats vara bokförd på balanskonto 2190 *Ändamålsbestämda medel*.

Kostnaden för inventarier motsvaras av de årliga avskrivningarna. Reglerna om avskrivningar påverkas inte av hur tillgången är finansierad. Nyttjandetiden skall prövas individuellt och reglerna om *Inventarier av mindre värde* skall tillämpas. Enligt dessa regler skall församlingen kostnadsföra hela anskaffningsvärdet om det understiger 5.000, 10.000 eller 20.000 kr + moms, beroende på församlingens storlek. (Riksskatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde, RSV 2003:9.)

Exempel

Församlingen erhåller en ljusbärare värd 35.000 kr. Antag 10 års avskrivningstid.

Redovisning

Bruttometoden

Gåvans mottagande

Debet	Kredit	Belopp
1290 Övriga maskiner och inventarier	3242 Gåvor, ändamålsbestämda	35.000
7980 Förändring ändamålsbestämda medel	2190 Ändamålsbestämda medel	35.000

Årets avskrivning

Debet	Kredit	Belopp
7839 Avskrivningar på övriga maskiner och inventarier	1299 Ackumulerade avskrivningar på övriga maskiner och inventarier	3.500
2190 Ändamålsbestämda medel	7980 Förändring ändamålsbestämda medel	3.500

Nettometoden

Gåvans mottagande

Debet	Kredit	Belopp
1290 Övriga maskiner och inventarier	3242 Gåvor, ändamålsbestämda	35.000

Årets avskrivning

Debet	Kredit	Belopp
7839 Avskrivningar på övriga maskiner och inventarier	1299 Ackumulerade avskrivningar på övriga maskiner och inventarier	3.500

Resultatreglering i samband med bokslut

Debet	Kredit	Belopp
7980 Förändring ändamålsbestämda medel	2190 Ändamålsbestämda medel	31.500

Redovisning av ändamålsbestämda gåvor som används till investeringar

I de fall församlingen erhåller kontanta medel för inköp av en specifik materiell anläggningstillgång, t.ex. en inventarie, så intäktsförs gåvan vid erhållandet för att sedan användas för inköp av avsedd inventarie. På balansräkningens tillgångssida innebär det endast att en omsättningstillgång istället blir en anläggningstillgång.

Kostnaden för inventarier motsvaras av de årliga avskrivningarna. Reglerna om avskrivningar påverkas inte av hur tillgången är finansierad.

Vid periodens slut skall värdet motsvarande den del av gåvan som inte förbrukats vara bokförd på balanskonto *2190 Ändamålsbestämda medel*.

Den resultatmässiga effekten blir densamma som om församlingen fått en inventarie i gåva.

Exempel

Församlingen köper en ljusbärare för 35.000 kr som finansieras med kontanta ändamålsbestämda medel. Antag 10 års avskrivningstid.

Bruttometoden

Gåvans mottagande

Debet	Kredit	Belopp
1940 Bank	3242 Gåvor, ändamålsbestämda	35.000
7980 Förändring ändamålsbestämda medel	2190 Ändamålsbestämda medel	35.000

Inköp av inventarie

Debet	Kredit	Belopp
1290 Övriga maskiner och inventarier	1940 Bank	35.000

Årets avskrivning

Debet	Kredit	Belopp
7839 Avskrivningar på övriga maskiner och inventarier	1299 Ackumulerade avskrivningar på övriga maskiner och inventarier	3.500
2190 Ändamålsbestämda medel	7980 Förändring ändamålsbestämda medel	3.500

Nettometoden

Gåvans mottagande

Debet	Kredit	Belopp
1940 Bank	3242 Gåvor, ändamålsbestämda	35.000

Inköp av inventarie

Debet	Kredit	Belopp
1290 Övriga maskiner och inventarier	1940 Bank	35.000

Årets avskrivning

Debet	Kredit	Belopp
7839 Avskrivningar på övriga maskiner och inventarier	1299 Ackumulerade avskrivningar på övriga maskiner och inventarier	3.500

Resultatreglering i samband med bokslut

Debet	Kredit	Belopp
7980 Förändring ändamålsbestämda medel	2190 Ändamålsbestämda medel	31.500

Gåvor erhållna före 2005

De församlingar som har gåvomedel skuldförda sedan tidigare skall göra en specifikation på vilka gåvor som finns i den ingående balansen per 2005-01-01 och särskilja vilka gåvor som är ändamålsbestämda. De ändamålsbestämda gåvorna överförs till konto 2190 *Ändamålsbestämda medel* där de kommer att utgöra ingående balans. Värdet av resterande gåvor förs mot eget kapital där det ingående värdet justeras och förändringen redovisas som en korrigeringspost i ingående kapital, i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 5. Noterna till eget kapital, ändamålsbestämda medel och övriga skulder kommer därmed att få följande utseende i årsredovisningen för 2005.

Not x Eget kapital

	Balanserat resultat	Församlingskyrkas fastighetsfond	Årets resultat
Ingående kapital enligt fastställd balansräkning	xx	xx	xx
Effekt av byte av redovisningsprincip	+ xx		
Ingående kapital i enlighet med ny princip	= xx		
Omföring av föregående års resultat	+ xx		- xx
Ianspråkstagna medel ur fastighetsfonden	+ xx	- xx	
Årets resultat			= xx
Belopp vid årets utgång	xx	xx	xx

Gåvor som ej är ändamålsbestämda, tidigare redovisade som kortfristig skuld, har förts om till eget kapital i enlighet med BFNAR 2002:10 och KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor*.

Församlingskyrkas fastighetsfond utgör ett ändamålsbestämt eget kapital. Kapitalet skall användas till xxx kyrkas behov, t.ex. underhåll. Under året har x tkr (y tkr) ianspråkstagits ur fonden för xxx (exempelvis målning av kyrkan). Kostnaderna har belastat resultaträkningen.

Redovisning

Not x Ändamålsbestämda medel

	2005
Ingående balans enligt fastställd balansräkning	–
Effekt av byte av redovisningsprincip	xx
Ingående balans i enlighet med ny princip	= xx
Årets förändring	xx
Belopp vid årets utgång	xx
Fördelning per ändamål	
Insamling till ny orgel	xx
Kyrkokörens jubileumskonsert	xx
Övrigt	xx
Summa vid årets utgång	xx

Ändamålsbestämda gåvor har tidigare år redovisats under övriga kortfristiga skulder. Dessa gåvor har 2005 omförts till ändamålsbestämda gåvor i enlighet med KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor*.

Not x Övriga skulder

	2005
Ingående balans enligt fastställd balansräkning	xx
Effekt av byte av redovisningsprincip	– xx
Ingående balans i enlighet med ny princip	xx

Gåvor erhållna före 2004 och ändamålsbestämda gåvor erhållna före 2005 har, tills de tagits i anspråk, tidigare redovisats under övriga kortfristiga skulder. Dessa gåvor har 2005 omförts till eget kapital respektive ändamålsbestämda gåvor i enlighet med BFNAR 2002:10 och KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor*.

För att sammanfatta effekten av de omföringar som görs skall även nedanstående not finnas med i årsredovisningen för 2005.

Not x Effekt av byte av redovisningsprincip

Som framgår under "Allmänna redovisningsprinciper" har församlingen före 2005 redovisat ej förbrukade ändamålsbestämda gåvor som skuld. Från och med 2005 skall KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor* tillämpas vilket innebär att ej förbrukade ändamålsbestämda gåvor redovisas på egen rad i balansräkningen. I de fall att tidigare skuldbokförda gåvomedel avser gåvomedel som inte är ändamålsbestämda skall dessa gåvomedel anses utgöra resultat från tidigare år och tillföras det egna kapitalet i enlighet med BFNAR 2002:10.

Effekterna av bytet av redovisningsprincip redovisas som korrigeringsposter i ingående balanserna för de berörda balansposterna enligt nedan:

Ändamålsbestämda medel	xx
Eget kapital	xx
Övriga skulder	– xx

0

Jämförelseuppgifterna i årsredovisningen har inte omräknats då värdet av sådan information inte ansetts vara väsentlig i förhållande till den insats som fordras för att ta fram informationen.

Exempel på kontering

På kontot 2870 Gåvor finns gåvomedel motsvarande 50.000 kr varav 35.000 kr avser ändamålsbestämda medel.

Debet	Kredit	Belopp
2870 Gåvor	2190 Ändamålsbestämda medel	35.000
2870 Gåvor	2060 Eget kapital	15.000

Omföringen av gåvor som ej är ändamålsbestämda till eget kapital innebär inte att de "försviner". Gåvan finns kvar tills den används även om den inte är synlig som egen post i balansräkningen. När gåvomedlen sedan används, så uppstår en kostnad för församlingen som påverkar församlingens resultat och därmed det egna kapitalet.

Redovisningsprinciper i årsredovisningen

KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor* är ett avsteg från BFNAR 2002:10. I årsredovisningen måste denna avvikelse anges under rubriken Redovisningsprinciper. I *Årsredovisning för Svenska kyrkans församlingar och samälligheter* ("branschpassningen") rekommenderas följande text:

Svenska kyrkan har före 2005 redovisat ej förbrukade ändamålsbestämda medel som skuld. Efter ikraftträdandet av BFNs allmänna råd 2002:10 bedöms förutsättningar inte föreligga för fortsatt skuldredovisning. Huvudregeln enligt BFNAR 2002:10 är att ej förbrukade ändamålsbestämda medel skall ingå i årets resultat och eget kapital. Emellertid finner Svenska kyrkan det angeläget att gentemot givare och andra intressenter tydligt visa att erhållna medel hålls åtskilda från övriga medel och inte är möjliga att använda för andra ändamål. För att uppnå detta har en anpassning av uppställningsformen för balans- och resultaträkningen skett med stöd i årsredovisningslagens 2 kap. 3 § och 3 kap. 4 § 3 st. Avvikelsen från BFNAR 2002:10 består i att ändamålsbestämda medel redovisas i särskild post i balansräkningen mellan eget kapital och avsättningar och att förändringen av denna post redovisas i resultaträkningen. Genom den tillämpade redovisningsprincipen anser Svenska kyrkan att arten av ej förbrukade ändamålsbestämda medel tydligare markeras och att redovisningen av förändringen av ej förbrukade ändamålsbestämda medel i resultaträkningen ger bättre information till en läsare än om BFNAR 2002:10 tillämpas.

Konto för gåvor och ändamålsbestämda medel enligt Kyrk-BAS**3240 Gåvor**

Vid behov kan kontot delas in i följande underkonton.

3241 Gåvor, fria

3242 Gåvor, ändamålsbestämda

7980 Förändring ändamålsbestämda medel

Vid behov kan kontot delas in i följande underkonton.

7981 Tillkomna ändamålsbestämda medel

7982 lansspråkta ändamålsbestämda medel

2190 Ändamålsbestämda medel

Vid behov av särskilda konton för olika ändamål kan följande underkonton användas.

2191 Ändamål 1

2192 Ändamål 2

Redovis-
ning

Redovisning av gravskötsel

1 Inledning	426
Sammanfattning	427
Ikraftträdande	427
2 Gravskötsel och gravskötselavgift	427
2.1 Gravskötsel och blomstersmyckning	427
2.2 Gravskötselavgift	427
2.3 Tecknandetidpunkt för nya avtal	428
3 Avtalstyper	428
3.1 Fasttidsavtal	428
3.2 Avräkningsavtal – så länge kapitalet räcker	428
3.3 Allframtidavtal	429
3.4 Särskilt om banksamverkan och stiftelser	429
4 Till vilken verksamhet hör åtagandet?	429
5 Redovisning – begravningsverksamhet	430
5.1 Fasttidsavtal	430
5.2 Avräkningsavtal	431
5.3 Allframtidavtal	431
6 Redovisning – serviceverksamhet	432
6.1 Fasttidsavtal upp till 3 år	432
6.2 Fasttidsavtal över 3 år	432
6.3 Avräkningsavtal	435
7 Årsredovisning och bokslut	435
7.1 Årsredovisning	435
7.2 Särskild förteckning över gravskötselskulden	435
7.3 Övrig räkenskapsinformation	436
Bilaga 1 – Församlingsförbundets standardavtal	437
Bilaga 2 – Inventering av ingångna åtaganden	439
Bilaga 3 – Konton enligt kyrkbas	440

1 Inledning

Rutinerna för gravskötseladministrationen inom Svenska kyrkan varierar över landet och över tiden. I samband med de nya krav som ställs på kyrkan efter relationsändringen med staten beträffande bland annat bokföring har behovet av enhetliga avtal, rutiner och regelverk blivit påtagligt.

Svenska kyrkans redovisningskommitté (KRED) beskriver i denna rekommendation hur olika typer av gravskötselavtal skall hanteras i bokföringen. Rutinerna har anpassats till bokföringslagen (1999:1078), årsredovisningslagen (1995:1554) och god redovisningssed. Utgångspunkten vid beskrivningen av olika avtalstyper är det standardavtal som Svenska kyrkans Församlingsförbund utarbetat. Standardavtalet bifogas som bilaga 1.

Rekommendationen är disponerad så att inledningsvis beskrivs innebörden i begreppet gravskötsel samt olika huvudtyper av gravskötselavtal. Därefter beskrivs hur olika avtalstyper skall hanteras redovisningsmässigt.

I rekommendationen används av förenklings skull genomgående begreppet församling för såväl församlingar som samfälligheter som är huvudmän för begravningsverksamheten.

Sammanfattning

- Föreliggande rekommendation bygger på Församlingsförbundets standardavtal för gravskötsel.
- Skillnader finns i redovisningsprinciper för avtal som tillhör begravningsverksamheten respektive församlingens serviceverksamhet.
- Serviceverksamhetens fasttidsavtal där löptiden är längre än 3 år uppräknas med en schablonmässigt fastställd kostnadsökning. Detta gäller både avseende den periodiserade skötselavgiften och kvarvarande skuld.
- Förteckning över vilka avtal som ingår i gravskötselaskulden skall finnas som dokumentation till bokslutet.

Ikraftträdande

Denna rekommendation skall tillämpas av alla församlingar och samfälligheter senast från och med räkenskapsåret 2004.

2 Gravskötsel och gravskötselavgift

2.1 Gravskötsel och blomstersmyckning

Enligt 7 kap. 3 § begravningslagen (1990:1144) skall en gravrättsinnehavare "hålla gravplatsen i ordnat och värdigt skick". I en del fall fullgör gravrättsinnehavaren sin skyldighet genom att köpa en gravskötseljänst av församlingen. Enligt Församlingsförbundets standardavtal för gravskötsel åtar sig församlingen just att gravplatsen "hålls i ordnat och värdigt skick". Gravskötseln skall enligt standardavtalet utföras i den omfattning som behövs med avseende på gravplatsens utformning. Avtalet innehåller två olika skötselalternativ:

1. vårstädning, klippning av gräsytan alternativt ogräsrensning i grusytor och riktning av gravvård, och/eller
2. klippning av häck, beskärning av växter inom gravplatsen och ogräsrensning inkl. puts av blommor i gravrabatt.

Ofta kompletteras skötselavtalet med ett avtal om blomstersmyckning av gravplatsen. I den fortsatta framställningen benämns samtliga dessa åtaganden, oavsett om de innehåller bestämmelser om blomstersmyckning eller ej, för gravskötselavtal.

I de fall församlingen säljer gravskötseljänster tecknas ett avtal med gravrättsinnehavaren. Alla avtal och förändringar av avtal skall vara skriftliga som stöd vid en eventuell tvist. Detta är av särskild vikt inom gravskötselområdet eftersom många avtal avser långa avtalsperioder. Ett ingånget avtal kan endast ändras om båda avtalsparterna är överens om ändringen. Gravskötselavtal kan emellertid även upphöra genom att församlingen återtar gravrätten. Motivet till detta är att vid återtagande av gravrätter har församlingen inte längre någon avtalspart vilket får till följd att avtalet faller.

2.2 Gravskötselavgift

Fastställande av gravskötselavgifter är en principiell fråga som kyrkofullmäktige beslutar om. Avgifterna fastställs årligen, vanligtvis i samband med budgetbeslutet.

Beräkning av avgift för gravskötsel och blomstersmyckning är en viktig uppgift som skall föregås av en noggrann kalkyl. I prop. 1998/99:38 *Staten och trossamfunden* påpekar regeringen att kostnaden för skötsel av enskilda gravplatser som församlingen tar på sig efter relationsändringen inte får belasta de medel som tas in genom den obligatoriska begravningsavgiften. Regeringen konstaterar mot bakgrund av detta att avgifter för gravskötseljänster därför måste baseras på "en noggrann kalkyl så att de särskilda avgifter som tas ut ger full kostnadstäckning" (prop. 1998/99:38 s. 115). Full kostnadstäckning innebär att kostnadskalkylen innehåller samtliga kostnader för exempelvis arbetskraft, material, administration och kapitalkostnader. I de fall försam-

lingen har en felaktig prissättning som innebär förluster kommer dessa förluster att drabba församlingsverksamheten.¹

2.3 Tecknandetidpunkt för nya avtal

Huvudregeln för tecknande av nya avtal är att avtalet tecknas i nära anslutning till att tjänsten skall börja levereras. Det förekommer dock att gravrättsinnehavare vill teckna avtal långt före skötselåren börjar. Varje församling måste därför ta ställning till vilka regler som skall tillämpas för avtalstecknande, exempelvis om det är möjligt att i oktober år 1 teckna ett avtal som skall gälla från och med skötselåren år 2.

Det är här viktigt att påpeka att avtal självklart inte kan tecknas förrän skötselavgiften är fastställd för den önskade avtalsperioden.

3 Avtalstyper

Det finns två huvudtyper av gravskötselavtal: fasttidsavtal och avräkningsavtal. (Församlingsförbundets standardavtal för dessa två typer av avtal finns som bilaga 1.) Tidigare användes även en tredje avtalstyp, nämligen allframtidensavtal. Samtliga dessa tre avtalstyper beskrivs nedan.

Det förekommer att församlingar tecknat vilande fasttids- eller avräkningsavtal. Ett vilande avtal är ett avtal där tidpunkten för när tjänsten skall börja levereras inte har fastställts eller där gravskötseln skall börja utföras vid en given tidpunkt i framtiden. *Det är direkt olämpligt att tillåta vilande gravskötselavtal* eftersom det inte går att förutse vilka kostnadsförhållanden som råder när tjänsten skall börja levereras. Det är särskilt olämpligt att acceptera avtal där gravrättsinnehavaren själv skall bestämma när tjänsten skall börja tillhandahållas. Detta särskilt med hänsyn till att det inte är ovanligt att gravrättsinnehavare avlider innan han/hon hunnit aktivera tjänsten.

3.1 Fasttidsavtal

Fasttidsavtal delas ofta in i ettårsavtal och flerårsavtal.

Ettårsavtal

Ettårsavtal är, precis som framgår av namnet, ett gravskötselavtal som gäller ett år. Gravskötselavgiften faktureras i förskott.

Församlingsförbundets standardvillkor för ettårsavtal (alternativ A) har en förlängningsklausul. Detta innebär att avtalet förlängs med ett år i taget om det inte sägs upp. Rätten till förlängning bortfaller vid gravrättstidens utgång.

Flerårsavtal

Flerårsavtal är avtal om gravskötsel för ett i avtalet bestämt antal år. Avgiften för hela avtalsperioden faktureras i förskott. Avtalskonstruktionen bygger på antagandet att räntan på inbetalda medel motsvarar kostnadsökningen under avtalsperioden.

Församlingsförbundets flerårsavtal gäller tre år (alternativ B). För längre avtalsperioder hänvisas till avräkningsavtal (se nedan). Motivet till detta är den osäkerhet som uppstår rörande ränte- och kostnadsutvecklingen under längre avtalsperioder. Treårsgränsen påverkar även hur nya gravskötselavtal (tecknande eller påbörjade från och med 2000) skall bokföras, se vidare avsnitt 6.2.

3.2 Avräkningsavtal – så länge kapitalet räcker

Avtal om gravskötsel så länge inbetalda medel räcker benämns avräkningsavtal. Församlingen fastställer för denna avtalstyp ett maximibelopp som får inbetalas av gravrättsinnehavaren. Avräkningsbeloppet faktureras i förskott.

Varje år *avräknas* årets skötselavgift (avgiften för ettårsavtal) från de inbetalda medlen. Avräkningsavtal utgör alternativ C i Församlingsförbundets standardavtal. Enligt

¹ För de åtaganden som tecknades och påbörjades före Svenska kyrkans relationsändring med staten svarar dock begravningsverksamheten för eventuella underskott.

konsumentlagstiftningen måste avräkningsavtal alltid innehålla en garanterad minimi-tid för skötsel av gravplatsen. Avtalet gäller dock alltid, enligt Församlingsförbundets standardavtal, längst till och med gravrättstidens utgång. Vid fastställandet av minimiskötseltiden rekommenderar Församlingsförbundet att församlingen har en mycket god säkerhetsmarginal i sina beräkningar.

Enligt Församlingsförbundets standardavtal skall inte ränta beräknas på avräkningsavtal. Tidigare avtal innehöll ofta bestämmelse om ränteberäkning. Befintliga avtal som innehåller räntebestämmelser skall även fortsättningsvis ränteberäknas.

3.3 Allframtidavtal

Fram till en bit in på 1960-talet tecknade många församlingar gravskötselavtal för "evinnerlig tid". Avtalet innebär att gravplatsen sköts till dess att gravrättsinnehavaren säger upp avtalet eller så länge gravrätten består. Allframtidavtal tecknas inte längre.

3.4 Särskilt om banksamverkan och stiftelser

Gävlemodellen

Den så kallade "Gävlemodellen" bygger på en överenskommelse mellan en gravrättsinnehavare och en bank. Banken förbinder sig att för gravrättsinnehavarens räkning förvalta medel för betalning av gravskötseljänster. Banken kommer sedan överens med församlingen om hur exempelvis fakturering och redovisning av gravskötselkonton skall ske.

Den praktiska hanteringen är sådan att banken öppnar ett räntebärande bankkonto i *gravrättsinnehavarens* namn och personnummer. Församlingen fakturerar banken gravskötselavgiften och banken belastar kontot med fakturerat belopp. Gävlemodellen är *en service som banken tillhandahåller en gravrättsinnehavare*.

Sett ur församlingens perspektiv faktureras vanliga ettårsavtal till banken istället för direkt till gravrättsinnehavaren. Ettårsavtalen faktureras så länge det finns pengar på bankkontot. Gävlemodellen kan aldrig ge upphov till någon gravskötselkund i församlingens bokföring.

Det förekommer att banker felaktigt har registrerat församlingens organisationsnummer på de särskilda bankkontona som skall användas för betalning av gravskötseljänster. Om så har skett måste församlingen kontakta banken och begära rättelse av uppgifterna så att gravrättsinnehavaren åter blir innehavare av bankkontot.

Stiftelser

Många församlingar förvaltar stiftelser som har till ändamål att finansiera underhåll och/eller smyckning av en eller flera gravplatser. Sådana förvaltade stiftelser är egna juridiska personer med egen ekonomi. Stiftelser kan som ombud för en gravrättsinnehavare teckna ett gravskötselavtal med församlingen. Församlingen skall då upprätta ett avtal med stiftelsen på samma sätt som med övriga gravskötselkunder.

Redovisning

4 Till vilken verksamhet hör åtagandet?

Årsredovisningen och bokföringen skall ge en rättvisande beskrivning av församlingens ekonomiska ställning och resultat. För att få en korrekt bild av årets gravskötselintäkter och utestående gravskötselåtaganden (gravskötselkundens) skall inbetalda avgifter periodiseras över avtalsperioden. Beroende på om gravskötselåtagandet tillhör begravningsverksamheten eller serviceverksamheten gäller delvis olika redovisningsmetoder.

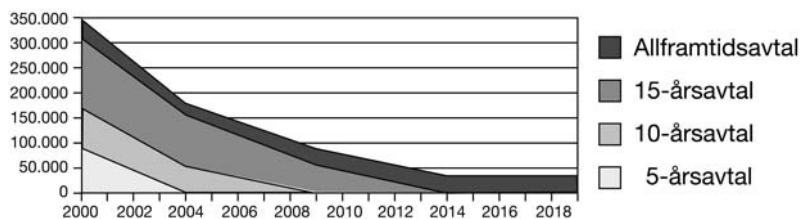
I begravningslagens förarbeten (prop. 1998/99:38 s. 115) konstateras att skötselåtagandena som tecknats före relationsändringen har gjorts under en tid "då andra förutsättningar gällde för församlingarnas ekonomi". Vad som åsyftades var att Svenska kyrkans församlingar tidigare haft en beskattningsrätt som garanterat nödvändiga verksamhetsintäkter. Tack vare denna ekonomiska trygghet fanns det enligt den kyrkokommunala redovisningsseden inget behov av att periodisera intäkter. Rent praktiskt innebar detta att många församlingar valde att bokföra alla gravskötselavgifter som in-

täcker det år som de inbetalades, oavsett om avgiften avsåg ettårsavtal eller flerårsavtal. Regeringen ansåg att denna kyrkokommunala redovisningssed varit försvarbar mot bakgrund av de förhållanden som rådde på den kyrkokommunala tiden. Riksdagen slog därför fast att kostnader för alla äldre skötselåtaganden som inte täcks av en vid relationsändringen bokförd gravskötselskuld skall betraktas som verksamhetskostnader i begravningsverksamheten. Genom detta beslut garanterar begravningsverksamheten finansieringen av gamla gravskötselåtaganden.

Med utgångspunkt från ovanstående uppstår två typer av gravskötselåtaganden. Den ena typen av åtaganden utgör begravningsverksamhet och den andra typen utgör församlingsverksamhet (benämnd serviceverksamhet). Gränsdragningen mellan vilka åtaganden som tillhör vilken verksamhet går vid relationsändringen. Gravskötselåtaganden som är tecknade och påbörjade före 1 januari 2000 utgör begravningsverksamhet medan åtaganden som avtalats eller påbörjats senare utgör den frivilliga serviceverksamhet som församlingen svarar för. Kostnaden för åtaganden i form av skötsel av enskilda gravplatser som församlingen åtar sig efter relationsändringen får härigenom inte belasta de medel som tas in genom den obligatoriska begravningsavgiften. Dessa åtaganden måste därför baseras på en noggrann kalkyl så att de särskilda avgifter som tas ut ger full kostnadstäckning.

5 Redovisning – begravningsverksamhet

Avtal ingångna och påbörjade före 1 januari 2000 tillhör begravningsverksamheten.² Som en konsekvens av att alla nytecknade avtal utgör serviceverksamhet kommer begravningsverksamhetens gravskötselskuld fortlöpande att minska. Efter en period kommer skulden enbart att bestå av åtagande för all framtid (se figur 1 nedan).



Figur 1: Exempel på utvecklingen av begravningsverksamhetens gravskötselskuld under 20 år.

5.1 Fasttidsavtal

För begravningsverksamhetens fasttidsavtal har det varit god redovisningssed sedan 1993 att periodisera inbetalda medel över avtalets löptid. Periodiseringen är *linjär*, dvs. inbetalda avgifter fördelas över avtalstiden med lika stora belopp varje år. Den periodisering som tidigare gjorts kommer även i fortsättningen att accepteras för denna skuld. Församlingen kan således fortsätta att använda hittillsvarande periodiseringsprinciper även för den kvarvarande avtalsperioden.

Årets gravskötselavgift (årets minskning av gravskötselskulden) redovisas som intäkt i begravningsverksamheten. Detta innebär att gravskötselskulden fortlöpande kommer att minska för att efter ett antal år helt försvinna.

Exempel: Årets skötselavgift

	Debet	Program	Kredit	Program
Årets skötselavgift	2381		3650	51

² Avtal som var vilande vid relationsändring, dvs. som ännu ej var påbörjade, utgör genom denna beskrivning serviceverksamhet eftersom de påbörjas först efter relationsändringen.

I de fall församlingen inte har gjort någon intäktsperiodisering (det finns ingen bokförd gravskötselsskuld) skall ingen åtgärd vidtas. Kostnaden för gravskötseln kommer i detta fall ingå som en verksamhetskostnad i begravningsverksamheten och därmed finansieras av begravningsavgiften.

5.2 Avräkningsavtal

Avräkningsavtal innebär att gravskötselsskulden minskar varje år med årets skötselavgift och ökar med eventuellt avtalad ränta. Med tiden kommer gravskötselsskulden för denna typ av avtal helt försvinna ur begravningsverksamheten. Metoden med avräkningsavtal ger en "automatisk" periodisering av inbetalda medel. Metoden är lika oavsett om avräkningsavtalen tillhör begravnings- eller serviceverksamheten.

Årets avgift redovisas som intäkt i begravningsverksamheten och skulden minskar med motsvarande belopp. Därefter beräknas eventuell ränta enligt avtal och skulden ökas med motsvarande belopp.

Exempel: Årets skötselavgift

	Debet	Program	Kredit	Program
Årets skötselavgift	2382		3650	51
Ev. ränta enligt avtal	6032	51	2382	

5.3 Allframtidssavtal

Enligt begravningslagen (1990:1144) får inte inbetalda medel för allframtidssavtal ingångna före 1964 förbrukas. Medlen skall istället bilda en "gravfond". Numera benämns detta åtagande för "gravskötselsskuld för allframtidssavtal". För dessa åtaganden förekommer normalt inga bokföringstransaktioner, varken under året eller i samband med bokslut. I de fall ett allframtidssavtal upphör genom att gravrätten upphör skall dock gravskötselsskulden för den berörda gravplatsen intäktsföras i begravningsverksamheten.

Exempel: Upphörande av allframtidssåtagande

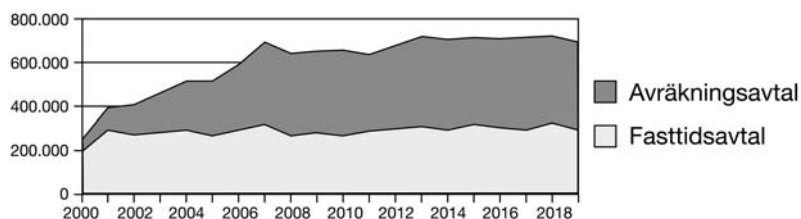
	Debet	Program	Kredit	Program
Upphört åtagande	2383		3659	51

Kan inte gravskötselsskulden hänföras till enskilda gravplatser kan församlingen välja att intäktsföra en så stor andel av gravskötselsskulden som gravplatsen motsvarar.

Exempel: En gravplats återtas under året. Gravplatsen är en av 50 med gravskötselåtaganden för all framtid. Det innebär att 2 % (1/50) av gravskötselsskulden skall intäktsföras.

6 Redovisning – serviceverksamhet

Avtal ingångna och påbörjade från och med 1 januari 2000 tillhör församlingens serviceverksamhet. Denna verksamhet skall i sin helhet finansieras med gravskötselavgifter. Serviceverksamhetens gravskötselskuld är i inledningskedet år 2000 blygsam eller noll. Skulden växer därefter årligen med årets nytecknade avtal (se figur 2 nedan).



Figur 2: Exempel på utvecklingen av serviceverksamhetens gravskötselskuld under 20 år.

6.1 Fasttidsavtal upp till 3 år

6.1.1 Ettårsavtal

Intäkterna som faktureras årligen redovisas i serviceverksamheten som intäkt under aktuellt redovisningsår.

Exempel: Kontering av årets skötselavgift

	Debet	Program	Kredit	Program
Årets skötselavgift	Bank		3650	59

6.1.2 Fasttidsavtal 3 år

I de fall gravskötselavtal tecknas på tre år periodiseras den inbetalda avgiften *linjärt* över avtalets löptid, dvs. med lika stort belopp varje år.³ Ett treårsavtal periodiseras i inbetalningsårets bokföring så att 1/3-del redovisas som intäkt, 1/3-del som kortfristig skuld och resterande 1/3-del som långfristig skuld.

Avgiftsmodellen bygger på att kostnadsökningen under avtalsperioden motsvaras av ränteeffekten på inbetald avgift. Redovisningsmodellen är försvarbar endast när fasttidsavtal skrivs på max 3 år. I annat fall kräver god redovisningssed att åtagandet uppräknas.

Exempel: Kontering av nytt åtagande med uppdelning i intäkt och skuld

	Debet	Program	Kredit	Program
Inbetalning	Bank		3650	59
			2384	

6.2 Fasttidsavtal över 3 år

I de fall fasttidsavtal på längre period än tre år har tecknats från och med 1 januari 2000 krävs en uppräkningsmodell av gravskötselskulden för att erhålla en rättvisande bild av aktuell skuld. I dessa fall blir avtalskonstruktionen med antagandet om "ränta på ränta" och förväntad kostnadsökning en typ av avtal med dold räntekompensation. Detta gör att periodiseringen måste ta hänsyn till den dolda räntekompensationen.

³ Jämför Bokföringsnämndens uttalande BFN U 89:10 Resultatavräkning av fleråriga serviceavtal.

Redovisningsmetoden innebär att gravskötselaskulden och skötselavgift årligen räknas upp för att möta kostnadsökningen. Uppräkningsfaktorn meddelas årligen av Församlingsförbundet. Modellen bygger på att alla avtal behandlas som om de var inbetalda 1 januari inbetalningsåret och att den årligt fastställda skötselavgiften tas ut vid årets början. Beräkningen sker i tre steg:

1. Beräkning av årets gravskötselavgift genom att ingående gravskötselaskuld divideras med kvarvarande antal skötselår.
2. Avräkning av årets gravskötselavgift från ingående skuld (beräkning av kvarvarande skuld).
3. Fastställande av utgående gravskötselaskuld. Detta sker genom att den kvarvarande gravskötselaskulden uppräknas med uppräkningsfaktorn.

Uppräkning och fastställande av skötselavgiften för respektive år måste göras separat för varje inbetalningsår och löptid på avtal.

Exempel

År 1 tecknar en gravrättsinnehavare ett 10-årigt skötselavtal för 20.000 kr. Uppräkningsfaktorn är 5 % för både år 1 och 2.

Hantering år 1

1. Beräkning av årets skötselavgift
 $20.000 \div 10 \text{ år} = 2.000$
2. Avräkning av årets skötselavgift från ingående skuld
 $20.000 - 2.000 = 18.000$
3. Fastställande av utgående gravskötselaskuld
 $18.000 + 5 \% = 18.900 (18.000 + 900)$

Kontering	Debet	Program	Kredit	Program
Inbetalning (20.000 kr)	Bank		2386	
Årets skötselavgift (2.000 kr)	2386		3650	59
Uppräkning av skuld (900 kr)	6031	59	2386	

Hantering år 2

1. Beräkning av årets skötselavgift
 $18.900 \div 9 \text{ år} = 2.100$
2. Avräkning av årets skötselavgift
 $18.900 - 2.100 = 16.800$
3. Fastställande av utgående gravskötselaskuld
 $16.800 + 5 \% = 17.640 (16.800 + 840)$

Kontering	Debet	Program	Kredit	Program
Årets skötselavgift (2.100 kr)	2386		3650	59
Uppräkning av skuld (840 kr)	6031	59	2386	

6.2.1 Engångsuppräknig av fasttidsavtal över 3 år tecknade mellan år 2000 och 2002

Fasttidsavtal på över 3 år tecknade mellan 2000 och 2002 skall som en konsekvens av denna rekommendation räknas upp till 2003 års kostnadsnivå *om de berörda avtalen sammanlagt uppgår till ett väsentligt skuldbelopp!* Uppräkning görs av 2003 års ingående bokförda skuld med 4 % per år från och med det år avtalet tecknades. 2003 års gravskötselintäkt beräknas genom att den uppräknade skulden divideras med avtalens återstående löptid. Därefter beräknas den utgående skulden på samma sätt som enligt den vanliga modellen.

Exempel

Förutsättningar:

- År 2000 tecknar gravrättsinnehavare 10-åriga skötselavtal för 10.000 kr. Intäkten har periodiserats med lika stora belopp varje år. Ingående skuld 2003 uppgår till 7.000 kr.
- År 2001 tecknar gravrättsinnehavare 10-åriga skötselavtal för 40.000 kr. Intäkten har periodiserats med lika stora belopp varje år. Ingående skuld 2003 uppgår till 32.000 kr.
- År 2002 tecknar gravrättsinnehavare 10-åriga skötselavtal för 30.000 kr. Intäkten har periodiserats med lika stora belopp varje år. Ingående skuld 2003 uppgår till 27.000 kr.

Beräkning:

Uppräkning av gravskötselaskuld för avtal tecknade 2000

1. Ingående skuld 2003 uppräknas med 12 %
 $7.000 + 12 \% = 7.840 (7.000 + 840)$
2. Beräkning av årsavgift 2003
 $7.840 \div 7 \text{ kvarvarande skötselår} = 1.120$
3. Avräkning av årets skötselavgift från gravskötselaskulden
 $7.840 - 1.120 = 6.720$
4. Fastställande av utgående gravskötselaskuld (uppräkningsfaktor för 2003 används)
 $6.720 + 5,15 \% = 7.066 (6.720 + 346)$

Kontering	Debet	Program	Kredit	Program
Engångsuppräknig (840 kr)	6031	59	2386	
Årets skötselavgift (1.120 kr)	2386		3650	59
Uppräknig av skuld (X kr)	6031	59	2386	

Uppräkning av gravskötselaskuld för avtal tecknade 2001

1. Ingående skuld 2003 uppräknas med 8 %
 $32.000 + 8 \% = 34.560 (32.000 + 2.560)$
 2. Enligt ovan...
- osv.

Uppräkning av gravskötselaskuld för avtal tecknade 2002

1. Ingående skuld 2003 uppräknas med 4 %
 $27.000 + 4 \% = 28.080 (27.000 + 1.080)$
 2. Enligt ovan...
- osv.

6.2.2 Vilande fasttidsavtal

Alla vilande fasttidsavtal måste uppräknas med uppräkningsfaktorn fram till dess att tjänsten börjar levereras oavsett om avtalsperioden är kortare eller längre än 3 år. Därefter behandlas den på samma sätt som ett vanligt fasttidsavtal.

Exempel: Kontering av årlig transaktion under tiden avtalet är vilande

	Debet	Program	Kredit	Program
Inbetalning	6031	59	2384/2386	

6.3 Avräkningsavtal

Avräkningsavtal innebär att gravskötselskulden varje år minskar med aktuellt års skötselavgift och ökar med eventuellt avtalad ränta och nytecknade avtal. Metoden med avräkningsavtal ger automatiskt en periodisering av inbetalda medel. Metoden är lika oavsett om avräkningsavtalen tillhör service- eller begravningsverksamheten.

Årets avgift redovisas som intäkt i serviceverksamheten och skulden minskar med motsvarande belopp. Därefter beräknas eventuell ränta enligt avtal och skulden ökar med motsvarande belopp.

Exempel Kontering	Debet	Program	Kredit	Program
Nytt avtal	Bank		2383	
<i>Årliga transaktioner</i>				
Årets skötselavgift	2383/2385		3650	59
Ev. ränta enligt avtal	6032	59	2382/2385	
<i>Årliga transaktioner vilande avräkningsavtal</i>				
Ev. ränta enligt avtal	6032	59	2382/2385	

7 Årsredovisning och bokslut

7.1 Årsredovisning

Gravskötselskulden skall i årsredovisningen delas upp i dels en långfristig och dels en kortfristig skuld (ÅRL 5:10). Detta görs på samma sätt som för övriga skulder i årsredovisningen. Förutom denna uppdelning skall årsredovisningen även innehålla följande tilläggsupplysningar om församlingens gravskötselskuld:

- Begravningsverksamhetens respektive serviceverksamhetens gravskötselskuld.
- Hur stor del av skulden som förfaller senare än fem (5) år efter räkenskapsårets utgång (ÅRL 5:10).

Efter relationsändringen har inte längre församlingarna några ansvarsförbindelser avseende gravskötsel som skall redovisas i årsredovisningen.

För ytterligare information om årsredovisningen se *Årsredovisning för Svenska kyrkans församlingar och samfundigheter ("branschpassningen")*.

7.2 Särskild förteckning över gravskötselskulden

Enligt bokföringslagen skall alla sammansatta poster som ingår i årsredovisningens balansräkning, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, specificeras i en särskild förteckning (BFL 6:11). För gravskötselskulden innebär detta att det skall finnas förteckningar över vilka avtal som ingår i gravskötselskulden och respektive avtals del av gravskötselskulden.

I de fall gravskötselskulden för allframtidavtal inte går att specificera per avtal förtecknas gällande avtal utan belopp.

För att den särskilda förteckningen skall vara aktuell krävs löpande inventeringar av gravskötselskulden. I bilaga 2 ges en kort beskrivning av hur en sådan inventering kan ske.

Redovis-
ning

7.3 Övrig räkenskapsinformation

Enligt bokföringslagen skall räkenskapsinformation arkiveras i 10 år efter räkenskapsårets utgång (BFL 7:2). Bokföringsnämnden har gett ut en vägledning och ett allmänt råd avseende räkenskapsinformation och dess arkivering (BFNAR 2000:5). Bokföringsnämnden anger att det finns tre typer av räkenskapsinformation:

1. *Primär räkenskapsinformation* – exempelvis verifikationer, grundbok, årsredovisning, specifikationer till balansposter i årsredovisningen, systemdokumentation och behandlingshistorik.
2. *Avtal och andra viktigare handlingar* – avtal och andra handlingar som är av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden.
3. *Övrig räkenskapsinformation* – uppgifter som är av betydelse för att det ska gå att följa enskilda bokföringsposters behandling. Exempel på detta är attestregler, värderingsnormer, prissättningsregler och inventeringslistor.

Utifrån denna uppräknig förekommer olika typer av räkenskapsinformation inom gravskötseladministrationen, exempelvis:

- avtal om gravskötsel,
- gravsköselfakturor,
- årsavräkningar för fasttids- och avräkningsavtal,
- ränteberäkning av gravskötselskuld,
- specifikationer till balansräkningens gravskötselskuld,
- prislister för gravskötsel,
- systemdokumentation och behandlingshistorik över gravskötselsystemet.

Räkenskapsinformationen skall arkiveras enligt bokföringslagens regler. För mer information om hantering av räkenskapsinformation se BFNs vägledning om räkenskapsinformation och dess arkivering (BFNAR 2000:5).

Bilaga 1 – Församlingsförbundets standardavtal

1(2)

Plats för förvaltningens stämpel

GRAVSKÖTSELAVTAL

Handläggare	Diarienummer
-------------	--------------

Avtal träffat mellan

Församlingen/Kyrnliga samfälligheten, namn och adress (nedan kallat församlingen)	Gravrättsinnehavaren, namn, personnummer, adress och telefonnummer
---	--

Ombud för gravrättsinnehavare	
Avtalet gäller gravplats, nummer	Kyrkogård

Avtalstid/Avgift**Alternativ A** **Ettårsavtal.**

Avtalet gäller ett år (kalenderår) med automatisk förlängning med ett år i taget under gravrättstiden.
Gravrättsinnehavaren åtar sig att årligen till församlingen erlagga en avgift för uppdraget genom att betala faktura som församlingen sänder till gravrättsinnehavaren. Årsavgiften (inklusive administrativ avgift) är för närvarande kronor.

Alternativ B

Avtalet gäller för 3 år. Med början den , upphör den .
Gravrättsinnehavaren erlaggar en avgift för hela avtalsperioden i förskott mot faktura.
Församlingen skall underrätta gravrättsinnehavaren i god tid innan avtalet löper ut.

Alternativ C (används vid skötsel mer än 3 år)

Avtalet gäller för en minsta tid av år och så länge kapitalet räcker dock längst till gravrättstidens utgång.
Gravrättsinnehavaren erlaggar till församlingen ett belopp om, kronor mot faktura.
Församlingen gör varje år avräkningar mot erlagt belopp med årsavgiften för uppdraget, denna årsavgift (inklusive administrativ avgift) är för närvarande, kronor.
Församlingen skall underrätta gravrättsinnehavaren i god tid innan kapitalet är förbrukat annars förlängs avtalet automatiskt med 1 år i taget. Uppsägning skall ske senast 3 månader före avtalets utgång.
Det erlagda beloppet avser skötsel av i avtalet angiven gravplats och disponeras endast för detta ändamål.

Grundskötsel - vård och underhåll

Grundskötsel innebär att gravplatsen hålls i ordnat och värdigt skick. I grundskötelsen ingår i den omfattning som behövs med avseende på gravplatsens utformning:

- I. Vårstädning, klippning av gräsytan alternativt ogräsrensning i grusytor och riktning av gravvård.
- II. Klippning av häck, beskärning av växter inom gravplatsen och ogräsrensning inkl. puts av blommor i gravrabatt.

Plantering och andra arbeten utöver grundskötsel

Församlingen åtar sig följande arbeten
--

Församlingen utför skötelsen fackmässigt och tar med tillbörlig omsorg till vara gravrättsinnehavarens intressen och samråder med denne i den utsträckning som det behövs och är möjligt.

Redovisning

Avhjälpande av fel

Gravrättsinnehavaren har rätt att kräva att församlingen avhjälper fel hos tjänsten, om det inte medför olägenheter eller kostnader för församlingen som är oskäligt stora i förhållande till felets betydelse för gravrättsinnehavaren.

Även om gravrättsinnehavaren inte kräver det, får församlingen avhjälpa felet om församlingen genast efter det att reklamation har kommit församlingen tillhanda erbjuder sig att göra detta och gravrättsinnehavaren inte har något särskilt skäl att avvisa erbjudandet.

Avhjälpande skall ske utan kostnad för gravrättsinnehavaren.

Avhjälps ej felet enligt vad som sägs här ovan har gravrättsinnehavaren rätt till ersättning som motsvarar vad det kostar att få felet avhjälpt.

Hävning och uppsägning av avtalet

Gravrättsinnehavaren får häva avtalet, om församlingen i väsentlig omfattning åsidosätter avtalsenliga skyldigheter eller om förutsättningarna för avtalet väsentligt ändrats. Vid bedömning om förutsättningarna för avtalets väsentligt ändrats skall den ursprungliga gravrättsinnehavarens intressen beaktas.

Församlingen får häva avtalet om gravrättsinnehavaren i väsentligt avseende bryter mot av församlingen utfärdade ordnings- och säkerhetsföreskrifter eller i väsentlig omfattning åsidosätter avtalsenliga skyldigheter. Sådana fall är exempelvis att gravrättsinnehavaren inte erlägger avgiften för skötsel inom skälig tid efter det att han påmint om betalningen eller om gravrättsinnehavaren utan att meddelsamråda med församlingen utfört väsentliga förändringar på gravplats och dess överbyggnad.

För 1 och 3 årsavtal gäller att:

- uppsägning av avtalet ska ske senast 3 månader före avtalstidens utgång,
- vid ändring av avgiften får gravrättsinnehavaren säga upp avtalet med omedelbar verkan.

Församlingens skadeståndsansvar

Församlingen är skyldig att ersätta gravrättsinnehavaren skada som denne tillfogats på grund av felaktig gravskötsel, om inte församlingen visar att skadan beror på ett hinder utanför församlingens kontroll som församlingen inte skäligt kunde förväntas räkna med vid avtalets ingående och vars följderna församlingen inte heller skäligt kunde ha undvikit eller övervunnit (**kontrollansvar**).

Församlingens skadeståndsskyldighet på grund av fel omfattar även ersättning för skada på föremålet för tjänsten eller annan egendom som tillhör gravrättsinnehavaren eller någon medlem av hans hushåll.

Konsumenttjänstlagen (1985:716) innehåller regler om skadeståndsskyldighet.

Gravrättsinnehavarens ansvar vid skada

Gravrättsinnehavaren ansvarar för sakskada inklusive skada på tredje mans egendom för vilken församlingen hålls ansvarig om församlingen kan visa att gravrättsinnehavaren orsakat skadan genom vårdslöshet.

Vårdslöshet anses föreligga där skadan orsakats av gravrättsinnehavaren genom till exempel:

- olämplig åtgärd på gravvård eller annan gravöverbyggnad,
- otillfredsställande anordningar i övrigt på gravplats.

Gravrättsinnehavarens informationsskyldighet

Gravrättsinnehavaren skall så snart som möjligt underrätta församlingen om omständigheter av betydelse för skötselavtalet såsom:

- ny innehavare av rätten till gravplats,
- nytt ombud för innehavare av rätten till gravplats,
- adressändring.

Detta avtal har upprättats i två likalydande exemplar, varav parterna tagit var sitt

Församling, namnteckning	
Namnförtydligande	Ort och datum
Gravrättsinnehavare/Ombud, namnteckning	
Namnförtydligande	Ort och datum

Bilaga 3 – Konton enligt Kyrk-BAS

3650 Gravskötselintäkter*	2380 Långfristig gravskötsel- skuld	2480 Kortfristig gravskötsel- skuld
3651 Begravningsverksamhet fasttidsavtal	2381 Begravningsverksamhet fasttidsavtal	2481 Begravningsverksamhet fasttidsavtal
3652 Begravningsverksamhet avräkningsavtal	2382 Begravningsverksamhet avräkningsavtal	2482 Begravningsverksamhet avräkningsavtal
3653 Begravningsverksamhet allframtidstidsavtal	2383 Begravningsverksamhet allframtidstidsavtal	2484 3-årsavtal
3654 3-årsavtal	2384 3-årsavtal	2485 Avräkningsavtal
3655 Avräkningsavtal	2385 Avräkningsavtal	2486 Fasttidsavtal x år
3656 Fasttidsavtal x år	2386 Fasttidsavtal x år	2489 Övriga kortfristiga grav- skötselsskulder
3658 Ettårsavtal	2389 Övriga långfristiga grav- skötselsskulder	
3659 Övriga gravskötselintäk- ter		

6030 Speciella orderkostnader

- 6031 Uppräkning av kostnad för fasttidsavtal
- 6032 Ränta enligt gravskötselavtal

3690 Övriga sidoinkomster

- 3691 Gravrättsavgift (tidigare 3655)

* I allmänhet bokförs gravskötselintäkterna på 3650. I de fall information önskas om hur mycket av årets gravskötselintäkter som härrör från de olika typerna av avtal kan underindelning göras.

UTDRAG UR PROP. 1998/99:130

Ny bokföringslag m.m.

8.4.2 Ideella föreningar och samfällighetsföreningar

Regeringens förslag: Ideella föreningar och samfällighetsföreningar, som inte bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag, skall vara bokföringsskyldiga först från och med ingången av det kalenderår då marknadsvärde av tillgångarna översteg ett gränobelopp motsvarande trettio prisbasbelopp. Bokföringsskyldigheten skall – utom när det gäller arkivering – upphöra att gälla om tillgångarna vid utgången av de senaste tre räkenskapsåren har understigit det angivna gränobeloppet.

Kommitténs förslag: Kommitténs förslag innebär att samtliga ideella föreningar och samfällighetsföreningar skall vara bokföringsskyldiga.

Remissinstanserna: Flertalet av de remissinstanser som särskilt har berört frågan har menat att små ideella föreningar inte bör omfattas av någon bokföringsskyldighet. *Bokföringsnämnden* har uttalat att en utökad bokföringsskyldighet för denna grupp inte kan motiveras av ett allmänt borgenärs- eller kontrollintresse. Bl.a. *Kammarrätten i Stockholm, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* och Svenska Revisorsamfundet SRS har framfört liknande uppfattningar. *Sveriges Frikyrkosamråd* m.fl. har ifrågasatt bokföringsskyldighet för de allra minsta föreningarna och har pekat på risken för att det blir svårare att rekrytera människor till bokföringsuppdrag m.m. i föreningarna. Organisationerna har dock tillagt att föreningar som får statsbidrag alltid bör omfattas av bokföringsskyldighet.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag, med den skillnaden att det tillgångsvärde vid vilket en ovillkorlig bokföringsskyldighet skall inträda föreslogs vara tio prisbasbelopp.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser, däribland *Bokföringsnämnden, Riksidrottsförbundet* och *IOGT-NTO*, har tillstyrkt eller inte haft några invändningar mot promemorians förslag. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* har däremot ställt sig tveksam till förslaget. *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd* har ansett att gränsvärdet bör sättas högre än tio prisbasbelopp. *Ekonomistyrningsverket* har framhållit att marknadsvärdet av den juridiska personens tillgångar kan vara ett svårhanterligt instrument för att avgöra om bokföringsskyldighet föreligger.

Bakgrund m.m.: Svensk lag saknar bestämmelser om hur en ideell förening uppkommer. För att det skall föreligga en ideell förening fordras enligt rättspraxis att ett antal fysiska eller juridiska personer har träffat avtal om att samverka för en gemensam målsättning. Den överenskommelse som har träffats att samverka för ett gemensamt ändamål skall formaliseras i stadgar (jfr NJA 1973 s. 341). Stadgarna skall innehålla föreningens namn och ändamål samt bestämmelser om hur beslut i föreningens angelägenheter åstadkommes (se NJA 1987 s. 394).

Bestämmelserna i bokföringslagen innebär att en ideell förening är bokföringsskyldig endast om den utövar näringsverksamhet. Det anses att bokföringsskyldigheten i så fall omfattar endast själva näringsverksamheten och inte annan verksamhet som föreningen bedriver (se prop. 1975:104 s. 204 och Bokföringsnämndens cirkulär C 4/6).

Att bokföringslagen fick detta innehåll berodde bl.a. på bristen på grundläggande civilrättslig lagreglering för ideella föreningar. Borgenärsintresset och intresset från det allmännas sida av en bokföringsskyldighet ansågs inte heller vara särskilt starka. Föredragande statsrådet ansåg att det i och för sig kunde ifrågasättas om inte de större föreningarna alltid borde vara bokföringsskyldiga. Bl.a. med hänvisning till att dessa föreningar ofta bedrev rörelse och således var bokföringsskyldiga på den grunden

Redovisning

fann han dock att övervägande skäl talade mot en generell bokföringsplikt (se prop. 1975:104 s. 141 f.).

En organisationsform som inte uttryckligen nämns i bokföringslagen är samfällighetsföreningar. Samfälligheter kan vara av tre slag; marksamfälligheter, anläggningssamfälligheter och s.k. rättighetssamfälligheter. Samfällighetsföreningar som förvaltar *marksamfälligheter* eller *anläggningssamfälligheter* bildas enligt lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter genom att de fastighetsägare som ingår i samfällighetsföreningen vid sammanträde antar stadgar och utser en styrelse. De viktigaste slagen av *rättighetssamfälligheter* torde vara jaktvårdsområden (se lagen [1980:894] om jaktvårdsområden) och fiskevårdsområden (se lagen [1981:533] om fiskevårdsområden). Jaktvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar bildas genom beslut av länsstyrelsen, som också fastställer stadgar för föreningen.

Eftersom samfällighetsföreningar inte regleras särskilt i bokföringslagen, är de bokföringsskyldiga endast om de driver näringsverksamhet. Enligt uttalanden från Bokföringsnämnden är samfällighetsföreningar som förvaltar *marksamfälligheter* normalt att anse som näringsidkare och därmed också bokföringsskyldiga. Föreningar som förvaltar villasamfälligheter och liknande *anläggningssamfälligheter* är – åtminstone så länge verksamheten är inriktad på de egna medlemmarna – som regel inte bokföringsskyldiga. Vägföreningar och samfällighetsföreningar som förvaltar vägsamfälligheter blir att anse som näringsidkare endast om föreningen driver ekonomisk verksamhet, t.ex. grusning eller snöskottning av andra vägar än de samfälliga (se Bokföringsnämndens cirkulär C 3/3). Föreningar som förvaltar de viktigaste slagen av *rättighetssamfälligheter*, dvs. jaktvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar, driver som regel inte någon näringsverksamhet och är därmed inte heller bokföringsskyldiga. I den mån en fiskevårdsområdesförening driver ekonomisk verksamhet, t.ex. försäljning av fiskekort, kan emellertid föreningens verksamhet bli att betrakta som näringsverksamhet. Föreningen blir då bokföringsskyldig. I så fall skall, enligt Bokföringsnämnden, bokföringen omfatta all den verksamhet som föreningen bedriver.

Skälen för regeringens förslag: Som vi tidigare har uttalat bör, som huvudregel, alla juridiska personer vara bokföringsskyldiga. För detta talar såväl borgenärsintresset, delägarnas eller medlemmarnas intressen som samhällets behov av att i efterhand kunna spåra och upptäcka brott. Dessa intressen utgör skäl för att bokföringsskyldigheten för ideella föreningar och samfällighetsföreningar inte bör vara begränsad till de fall då föreningen bedriver näringsverksamhet.

I fråga om de föreningar som bedriver verksamhet i någon större omfattning eller har mera betydande tillgångar torde en utvidgning av bokföringsskyldigheten inte heller innebära någon större praktisk förändring. Dessa föreningar torde redan i dag regelmässigt föra räkenskaper på ett sätt som motsvarar bokföringslagens krav.

Annorlunda förhåller det sig sannolikt med de stora flertalet mindre föreningar med endast begränsade tillgångar. Som bl.a. *Bokföringsnämnden* har framfört väger borgenärsintresset här inte särskilt tungt. Inte heller skattemyndigheterna torde ha något mera påtagligt intresse av att mindre föreningar är bokföringsskyldiga. Inte heller medlemmarnas intresse av bokföring torde vara så stort att det motiverar en generell bokföringsskyldighet. Det gäller åtminstone i föreningar med liten omsättning och begränsade tillgångar. Medlemmarna har normalt goda möjligheter att själva påverka beslut och granska den löpande förvaltningen. I de fall de anser sig ha behov av bokföring kan de själva besluta om formerna för denna genom stadgebestämmelser eller liknande.

En generell bokföringsskyldighet för juridiska personer skulle visserligen medföra en viss förenkling vid tillämpningen av bokföringsbestämmelserna. Såsom kommittén har påpekat skulle det exempelvis inte längre vara nödvändigt att ta ställning till om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet.

Enligt vår mening bör det emellertid inte fästas avgörande vikt vid detta. Det nu nämnda gränsdragningsproblemet kommer att finnas kvar för fysiska personer och dödsbon som föreslås vara bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverk-

samhet. Den förenkling av bestämmelserna som en generell bokföringsskyldighet i vissa avseenden skulle medföra måste också vägas mot det förhållandet att en sådan ordning avsevärt skulle öka antalet bokföringsskyldiga ideella föreningar och samfällighetsföreningar. Värdet av kontroll- och insynsmöjligheten i de allra minsta ideella föreningarna och samfällighetsföreningarna torde i de flesta fall inte uppväga den ökade administrativa bördan och de kostnader som kan följa med bokföringsplikten.

Det finns också, som några remissinstanser har påpekat, en risk för att en ökad reglering med åtföljande straffansvar motverkar människors vilja att åta sig uppdrag i det ideella föreningslivet.

Vid en samlad bedömning anser vi därför att ideella föreningar och samfällighetsföreningar bör vara bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverksamhet eller om tillgångarnas värde uppgår till ett visst värde.

Ett par remissinstanser har pekat på det särskilda behov av bokföring som kan finnas i organisationer som tar emot statsbidrag. Enligt vår mening finns det emellertid inte anledning att ålägga heller denna grupp av organisationer en generell bokföringsskyldighet; en sådan regel skulle sannolikt träffa många organisationer där det inte är motiverat med bokföringsskyldighet. Om staten som bidragsgivare vill ha insyn i användningen av lämnade bidrag, kan detta åstadkommas genom särskilda överenskomelser eller föreskrifter om redovisning gentemot staten.

Vad gäller valet av det gränsvärde som skall utlösa bokföringsskyldighet för en icke-näringsdrivande förening har vi övervägt det gränsvärde som – enligt vårt förslag i avsnitt 8.4.4 – bör gälla i stiftelser, nämligen tillgångar med ett marknadsvärde om tio prisbasbelopp. Det har bl.a. den fördelen att man uppnår en mera enhetlig reglering. Vi har dock – bl.a. mot bakgrund av de synpunkter som *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövers Samarbetsnämnd* har framfört – kommit fram till att ett sådant gränsvärde, om än ändamålsenligt för stiftelser, är onödigt lågt för föreningar. I en förening kan medlemmarna löpande hålla kontroll över föreningens förhållanden och ta initiativ till stadgeföreskrifter om bokföring. Behovet av en lagstadgad bokföringsskyldighet framträder alltså inte med samma styrka. Vi föreslår därför i stället en regel om att bokföringsskyldigheten för en förening, som inte bedriver näringsverksamhet, utlöses först om tillgångarnas värde överstiger trettio prisbasbelopp, dvs. f.n. cirka en miljon kronor.

En remissinstans har uttalat att en bestämmelse som anknyter bokföringsskyldigheten till tillgångarnas marknadsvärde kan vara svår att tillämpa. Vi vill inte heller bestrida att så ibland kan vara fallet, t.ex. då en förening innehar mer svärvärderade tillgångar. För att åstadkomma en avgränsning mellan å ena sidan föreningar, där bokföring är motiverad, och å andra sidan föreningar, som inte bör åläggas bokföringsskyldighet är det emellertid nödvändigt att använda något slag av gränsvärde. Vi har övervägt andra slag av gränsvärden, såsom omsättningens storlek, men har funnit att de troligen skulle leda till ännu större avgränsningsproblem. Den ordning vi har valt torde alltså vara den bästa. Bestämmelserna bör dock givetvis utvärderas när de har varit i kraft några år.

Vi anser att det är angeläget att de som arbetar i ideella föreningar tillförsäkras god information om innebörden i bokföringsskyldigheten. Särskilda informationsinsatser, inriktade framför allt på ideella föreningar, kommer därför att vidtas.

Redovisning

8.4.3 Registrerade trossamfund

Regeringens förslag: Registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av trossamfund skall vara bokföringsskyldiga enligt samma principer som skall gälla för ideella föreningar och samfällighetsföreningar.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att samtliga juridiska personer utom dödsbon skall vara bokföringsskyldiga även om de inte bedriver näringsverksamhet. Kommittén har dock inte särskilt uttalat sig om trossamfund.

Remissinstanserna: Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund har ansett att Svenska kyrkan bör omfattas av samma regelverk som andra i samhället. Förbundet har dock också uttalat att det kan finnas anledning att beakta den särart som kyrkan representerar. Samarbetsnämnden för statsbidrag till trossamfund SSt och Sveriges Frikyrkosamråd FSR har menat att det inte är motiverat med några särregler för de fria trossamfundet. Däremot kan det finnas skäl att viss ideell verksamhet – t.ex. sådan som bedrivs i mycket små församlingar och ungdomsföreningar – skall undantagas från bokföringsskyldighet.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Promemorians förslag har inte mött några invändningar. Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund och Svenska kyrkans centralstyrelse har tillstyrkt förslaget.

Bakgrund: Bland svenska trossamfund har Svenska kyrkan hittills intagit en särställning. Den är knuten till staten, har en offentligrättslig ställning och regleras i lag, framför allt kyrkolagen (1992:300). I den kyrkliga organisationen har församlingen en grundläggande betydelse. Församlingen är en kyrklig kommun (se 4 kap. 3 § kyrkolagen). För vården av gemensamma ekonomiska angelägenheter kan flera församlingar tillsammans bilda en kyrklig *samfällighet*. Också dessa utgör kyrkliga kommuner (se 4 kap. 9 § kyrkolagen). De församlingar som regeringen bestämmer ingår i ett *stift* (se 4 kap. 8 § kyrkolagen). Församlingarna inom ett stift bildar tillsammans en s.k. *stifts-samfällighet* (se 23 kap. 1 § kyrkolagen). Även denna är en kyrklig kommun. Kyrkolagen reglerar i detalj hur ledningen för de kyrkliga kommunerna skall utövas. Kyrkans högsta beslutande organ är *kyrkomötet* (se 2 kap. 3 § kyrkolagen). Kyrkomötets verkställande organ är Svenska kyrkans centralstyrelse (se 29 kap. 6 § kyrkolagen). I 19 kap. kyrkolagen finns bestämmelser om förande av räkenskaper och om upprättande av årsbokslut och årsredovisning. Reglerna överensstämmer nära med vad som tidigare har gällt för de borgerliga kommunerna.

Övriga trossamfund torde i dag som regel vara att anse som ideella föreningar och för dem gäller därmed samma regler om bokföring och redovisning som för övriga ideella föreningar.

Under år 1995 fattade riksdagen ett principbeslut om ändrade relationer mellan staten och Svenska kyrkan (se prop. 1995/96:80, bet. 1995/96:KU12, rskr. 1995/96:84). Därefter har regeringen genom propositionen 1997/98:49 föreslagit vissa grundlagsändringar för att möjliggöra genomförandet av principbeslutet. I en senare proposition (prop. 1997/98:116) har regeringen lagt fram förslag till lagar om registrerade trossamfund och om Svenska kyrkan. Lagarna har under år 1998 beslutats av riksdagen (lag [1998:1591] om Svenska kyrkan, lag [1998:1592] om införande av lagen [1998:1592] om Svenska kyrkan och lag [1998:1593] om trossamfund). Det innebär att Svenska kyrkan fr.o.m. den 1 januari 2000 kommer att ha en helt ny relation till staten. Församlingar, stift och samfälligheter kommer därmed att förlora sin kommunala karaktär och blir i juridiskt hänseende att anse som privaträttsliga rättssubjekt. I lagen om Svenska kyrkan preciseras grunderna för kyrkans organisation och verksamhet samt lämnas vissa bestämmelser om den kyrkliga egendomen. Enligt 3 § i lagen skall Svenska kyrkan vara ett registrerat trossamfund (se nedan). Församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift skall vara registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan. Såväl Svenska kyrkan som de organisatoriska delarna inom kyrkan skall vara egna juridiska personer.

Genom lagen om trossamfund införs det fr.o.m. den 1 januari 2000 en ny associationsform, registrerat trossamfund. Dagens fria trossamfund kan genom att låta registrera sig som trossamfund förvärva den nya rättsliga formen, som i väsentliga delar påminner om den ideella föreningen. Inom ett registrerat trossamfund kan det finnas organisatoriska delar, motsvarande trossamfundets församlingar. Såväl ett registrerat trossamfund som dess registrerade organisatoriska delar skall utgöra egna juridiska personer.

Skälen för regeringens förslag: Ett registrerat trossamfund kommer framför allt att kännetecknas av att det bedriver religiös verksamhet. Det kan visserligen antas att verksamheten också kommer att rymma angelägenheter med ekonomisk betydelse. Verksamheten kommer emellertid inte att vara ekonomiskt inriktad på det sätt som gäller för exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar. Den nya associationsformen kommer i stället att stå de ideella föreningarna nära. Enligt vår mening är det därför naturligt att bestämmelserna om registrerade trossamfundets bokföringsskyldighet utformas på samma sätt som motsvarande bestämmelser för ideella föreningar. Bokföringsskyldighet bör alltså föreligga enligt lag när det registrerade trossamfundet har tillgångar på mer än trettio prisbasbelopp eller när det bedriver något slag av näringsverksamhet. Som regel torde bestämmelser med den utformningen tillgodose de behov av bokföring som kan föreligga i fråga om de registrerade trossamfundet. Registrerade trossamfund med mera betydande tillgångar eller med mera komplexa eller omfattande ekonomiska förhållanden kommer regelmässigt att bli bokföringsskyldiga. Detsamma gäller registrerade trossamfund i vilka det ingår något slag av näringsverksamhet.

I registrerade trossamfund med begränsade förmögenhetstillgångar torde det däremot som regel inte – lika lite som i fråga om ideella föreningar med begränsad förmögenhet – finnas något allmänt intresse av att samfundet har en bokföring. Givetvis kan det tänkas att medlemmarna ändå önskar att sådan bokföring sker. De kan i så fall ta in bestämmelser om detta i trossamfundets stadgar. Något skäl att i lag ålägga också de minsta registrerade trossamfundet bokföringsskyldighet finns det däremot inte.

Det kan möjligen hävdas att det med hänsyn till den lagreglerade redovisningstradition som finns inom Svenska kyrkan kunde vara naturligt att ålägga Svenska kyrkan och dess olika delar en generell bokföringsskyldighet även i framtiden. Frågan torde ha praktisk betydelse enbart beträffande de minsta församlingarna inom kyrkan, eftersom såväl Svenska kyrkan som sådan som stiftet och de större församlingarna har så stora förmögenhetstillgångar att de – enligt den prisbasbeloppsregel som vi har förordat – redan på den grunden kommer att vara bokföringsskyldiga. Enligt vår mening finns det inte anledning att i detta hänseende behandla Svenska kyrkans församlingar på annat sätt än församlingar i andra trossamfund. Det bör därför inte föreskrivas någon allmän bokföringsskyldighet för Svenska kyrkans organisatoriska enheter. Ingenting hindrar emellertid Svenska kyrkan från att besluta om att det i normalstadgar e. d. för kyrkans församlingar tas in bestämmelser om bokföringsskyldighet.

I några hänseenden kan det emellertid – med hänsyn till de särskilda förhållandena inom Svenska kyrkan – finnas anledning att ha särregler för Svenska kyrkan.