

Redovisning

Författningar

Bokföringslag (1999:1078)	399
Årsredovisningslag (1995:1554)	411
Vissa årsredovisningsfrågor , förordning (1995:1633)	450

Bokföringsnämndens K-projekt

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (K1)	452
---	-----

Bokföringsnämndens uttalanden och allmänna råd

BFNU 91:3 Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggnad genom särskild redovisning av pensionsskuld	526
BFNU 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser	527
BFNAR 2002:1 Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.	530
BFNAR 2002:2 Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund ...	539
BFNAR 2002:3 Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund	547
BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund	551
BFNAR 2002:9 Hur medelantalet anställda m.m. skall redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund	562
BFNAR 2002:10 Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund	571
BFNAR 2002:11 Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ	579
BFNAR 2006:11 Gränsvärden	583

Fars rekommendationer och uttalanden

RedR 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad	593
RedU 4 Fastighetsskatt, särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionsmedel	597

Redovis-
ning

Svenska kyrkans redovisningskommitté (KRED)

Årsredovisning för Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter – 2010 års branschpassning	598
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor	632
Redovisning av gravskötsel	641

Förarbeten

Prop. 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m. – utdrag	655
---	-----

Bokföringslag (1999:1078)

(senast ändrad genom SFS 2010:2064)

1 kap. Inledande bestämmelser	400
Lagens innehåll	400
Definitioner	400
Språk	401
2 kap. Kretsen av bokföringsskyldiga	401
När juridiska personer är bokföringsskyldiga	401
När fysiska personer är bokföringsskyldiga	402
Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.	402
3 kap. Räkenskapsår	402
Normalt räkenskapsår	402
Annat tolv månaders räkenskapsår	402
Förkortat eller förlångt räkenskapsår	403
Gemensamt räkenskapsår för flera verksamheter	403
Gemensamt räkenskapsår för koncernföretag	403
Omläggning av räkenskapsår	403
Föreläggande om rättelse	403
Räkenskapsår i finansiella företag	403
4 kap. Bokföringsskyldighetens innebörd	403
Allmänt om vad bokföringsskyldigheten innebär	403
God redovisningssed	403
Upprättande av balansräkning när bokföringsskyldigheten inträder eller när grunden för denna ändras	404
Bokföring för flera verksamheter	404
Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga	404
Redovisningsvaluta	404
5 kap. Löpande bokföring och verifikationer	404
Grundbokföring och huvudbokföring	404
Tidpunkten för bokföring	405
Bokslutstransaktioner	405
Sidoordnad bokföring	405
Rättelse av bokföringspost	405
Verifikationer	405
Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser	406
Systemdokumentation och behandlingshistorik	406
Kassaregister	406
6 kap. Hur den löpande bokföringen avslutas	406
När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning	406
Årsredovisningens innehåll m.m.	407
När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut i stället för en årsredovisning	407
Årsbokslut	407
Förenklat årsbokslut	408
Tidpunkten för färdigställande av årsbokslutet	408
Specifikation till årsredovisning eller årsbokslut	408
7 kap. Arkivering av räkenskapsinformation m.m.	408
Former för bevarande	408
Tid och plats för förvaring	408
Tillfällig förvaring av verifikation utomlands	408
Utomlands placerad utrustning m.m.	408
Förvaring av dokument m.m. som hör till en filial utomlands	409

Redovisning

Överföring av räkenskapsinformation	409
När räkenskapsinformation får förstöras	409
8 kap. Utvecklandet av god redovisningssed	409
9 kap. Överklagande	410
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	410
Propositioner	410

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 och 5 §§ (årsbokslut),
 - 6 kap. 6 § (förenklat årsbokslut), samt
 - 6 kap. 8 § (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 ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen,

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

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § ska vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag som hänför sig till nettoomsättning, till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. *Lag (2010:1514)*

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 upprättat 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, upprättat 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 concernredovisning 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 gränobeloppet, eller
2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränobeloppet.

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

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 en och en halv miljon kronor. Bokföringsskyldigheten inträder

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

- 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:

- stiftelser som bedriver näringsverksamhet,
- stiftelser som är moderstiftelser,
- insamlingsstiftelser enligt 11 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220),
- kollektivavtalsstiftelser enligt 11 kap. 3 § samma lag,
- stiftelser som har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting,
- pensionsstiftelser enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfärdelse m.m.,
- personalstiftelser enligt 27 § samma lag. *Lag (2009:249)*

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:

- staten, kommunerna, landstingen, kommunalförbunden och regionförbunden,
- konkursbon, samt
- 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 ska omfatta tolv kalendermånader.

Fysiska personer, handelsbolag där en fysisk person ska 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) ska ha kalenderåret som räkenskapsår.

Andra företag får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). *Lag (2010:1514)*

Annat tolv månaders räkenskapsår

2 § Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, får Skatteverket i ett enskilt fall medge att en annan period av tolv kalendermånader än som följer av 1 § andra stycket får utgöra räkenskapsår. *Lag (2010:1514)*

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 aktieföretag, som också bedriver jordbruksverksamhet, utan att han är skyldig att upprätta koncernredovisning, får aktieföretaget, 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 verifikationer 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, ska 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. 6 § i tillämpliga delar. *Lag (2010:1514)*

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 arkivering-
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 ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanks, medlemsbanker och försäkringsföretag 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 (2010:2064)*

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 bokföringsposter-
na 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 svårbestämt men kan antas vara lågt, och
2. det är förenligt med god redovisningssed. *Lag (2006:874)*

Tidpunkten för bokföring

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

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

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Tredje stycket gäller inte företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Inte heller gäller tredje stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna.

Lag (2010:1514)

Bokslutstransaktioner

3 § Isamband 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 ska det finnas en verifikation. Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i 7 kap. 1 § första stycket, ska 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. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.

Lag (2010:1514)

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 redovisningssed.

Redovisning

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 bearbetningar 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 § 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 ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
- 3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,
6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. *Lag (2010:849)*

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 § ska, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut.

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

Årsbokslut

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

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

- 1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,
- 1 kap. 4–6 §§ om koncern- 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. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,
- 4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,
- 4 kap. 3 § första stycket om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,
- 4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,
- 4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,
- 4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
- 4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde, och
- 4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta.

Lag (2010:1514)

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

Upplysningar ska lämnas om:

1. vilka principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder som har tillämpats,
2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats, och
3. hur stor del av de totala skulderna som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska en upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges. *Lag (2010:1514)*

Förenklat årsbokslut

6 § Ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det ska upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form eller i elektronisk form.

I fråga om undertecknande av årsbokslutet gäller 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) i tillämpliga delar. *Lag (2010:1514)*

Tidpunkten för färdigställande av årsbokslutet

7 § Årsbokslutet skall färdigställas så snart det kan ske, dock senast sex månader eller, i stiftelser, fyra månader efter räkenskapsårets utgång. *Lag (2010:1514)*

Specifikation till årsredovisning eller årsbokslut

8 § 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 (2010:1514)*

9–12 §§ har upphävts genom lag (2010:1514).

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 ska vara varaktiga och lätt åtkomliga. De ska bevaras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 1 § första stycket 1 eller 2 ska hållas tillgängliga i Sverige under hela den tid som anges i första stycket. *Lag (2010:1514)*

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 hålla 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-drivning 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 av avseende på mervärdesskatt,
- rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område, 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

6 § Ett företag får förstöra sådant material för bevarande av räkenskapsinformation som avses i 1 §, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat sådant material. Om materialet är sådant som avses i 1 § andra stycket, får det dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. *Lag (2010:1514)*

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

2010:849

Denna lag träder i kraft den 1 november 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 oktober 2010.

2010:1514

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.
2. Bestämmelserna i 1 kap. 2 § och 6 kap. 3–5 §§ i sin nya lydelse tillämpas första gången för årsbokslut som avser räkenskapsår som avslutas närmast efter den 31 december 2010.

2010:2064

Denna lag träder i kraft den 1 april 2011.

Propositioner

<i>SFS 1999:1078</i>	<i>SFS 1999:1304</i>	<i>SFS 2000:31</i>	<i>SFS 2000:598</i>
Prop. 1998/99:130	Prop. 1999/2000:2	Prop. 1999/2000:23	Prop. saknas
<i>SFS 2003:727</i>	<i>SFS 2003:1135</i>	<i>SFS 2005:591</i>	<i>SFS 2006:874</i>
Prop. 2002/03:99	Prop. 2003/04:26	Prop. 2004/05:140	Prop. 2005/06:116
<i>SFS 2007:134</i>	<i>SFS 2007:551</i>	<i>SFS 2007:596</i>	<i>SFS 2008:90</i>
Prop. 2006/07:27	Prop. 2006/07:115	Prop. 2006/07:105	Prop. 2007/08:45
<i>SFS 2009:249</i>	<i>SFS 2009:701</i>	<i>SFS 2010:849</i>	<i>SFS 2010:1514</i>
Prop. 2008/09:84	Prop. 2008/09:174	Prop. 2009/10:204	Prop. 2009/10:235
<i>SFS 2010:2064</i>			
Prop. 2009/10:246			

Årsredovisningslag (1995:1554)

(senast ändrad genom SFS 2010:1515)

1 kap. Inledande bestämmelser	413
Lagens tillämpningsområde	413
Allmänna definitioner	413
Koncern- och intresseföretagsdefinitioner	414
2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning	415
Årsredovisningens delar	415
Överskådlighet och god redovisningssed	415
Rättvisande bild	415
Andra grundläggande redovisningsprinciper	415
Form och språk	416
Valuta	416
Årsredovisningens undertecknande	416
3 kap. Balansräkning och resultaträkning	416
Balansräkningens innehåll	416
Resultaträkningens innehåll	416
Uppställningsformer	416
Jämförelsetal	417
Överkursfonden	417
Särskilda poster i en ekonomisk förenings balansräkning och resultaträkning	417
Större periodiseringsposter	418
Avsättningar	418
Resultaträkning i förkortad form	418
Extraordinära intäkter och kostnader	418
4 kap. Värderingsregler	418
Vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar	418
Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar	419
Avskrivning av anläggningstillgångar	419
Nedskrivning av anläggningstillgångar	419
Uppskrivning av anläggningstillgångar	419
Värdering av omsättningstillgångar	420
Värdering av pågående arbeten	420
Varulagrets anskaffningsvärde	420
Redovisning till bestämd mängd och fast värde	420
Omräkning av fordringar och skulder	421
Redovisning enligt kapitalandelsmetoden	421
Egna aktier	421
Värdering av finansiella instrument	421
Värdering av säkrade poster	422
Värdering av vissa tillgångar till verkligt värde	422
Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån	422
Omräkning av förlagsinsatser	422
5 kap. Tilläggsupplysningar	423
Tilläggsupplysningarnas placering	423
Värderings- och omräkningsprinciper	423
Anläggningstillgångar	423
Finansiella instrument	423
Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde	424
Nettoomsättningens fördelning	424
Inköp och försäljning inom koncernföretag	424
Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag	424
Kortfristiga och långfristiga balansposter	425

Redovis-
ning

Ställda säkerheter	425
Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen	425
Lån till ledande befattningshavare	425
Transaktioner med närstående	426
Konvertibla lån	427
Aktiebolags eget kapital	427
Ekonomisk förenings eget kapital	427
Upplysningar om skatter	427
Medelantalet anställda under räkenskapsåret	427
Könsfördelningen bland ledande befattningshavare	428
Löner, ersättningar och sociala kostnader	428
Pensioner och liknande förmåner	428
Tidigare styrelse och verkställande direktör	428
Suppleanter och vice verkställande direktör	428
Avtal om avgångsvederlag	429
Uppgift om moderföretag	429
Särskilt om europabolag och europakooperativ	429
6 kap. Förvaltningsberättelse m.m.	429
Förvaltningsberättelse	429
Finansieringsanalys	431
Bolagsstyrningsrapport	431
7 kap. Koncernredovisning	432
Allmänna bestämmelser	432
Principer för upprättande av koncernredovisning	433
Tilläggsupplysningar	435
Hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen	435
Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen	437
Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys	438
Koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen	438
8 kap. Offentliggörande	439
Registreringsmyndigheten	439
Årsredovisningens avlämnande till revisorerna	439
Ingivande till registreringsmyndigheten	439
Registrering i aktiebolagsregistret	440
Kungörande	440
Förseningsavgifter för aktiebolag	441
Personligt betalningsansvar	442
Vite	442
Publicering av årsredovisningen	442
Koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse	443
9 kap. Delårsrapport	443
Skyldighet att lämna delårsrapport	443
Tillhandahållande av delårsrapport	443
Delårsrapportens innehåll	444
10 kap. Överklagande	444
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	445
Propositioner	445
Bilaga 1 Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)	446
Bilaga 2 Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadslagsindelning)	448
Bilaga 3 Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)	449

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 40 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
5. *mindre företag*: företag som inte är större företag,
6. *större koncerner*:
 - koncerner i vilka moderföretagets eller något av dotterföretagens andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller
 - koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
7. *mindre koncerner*: koncerner som inte är större koncerner.

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

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 6 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. *Lag (2010:848)*

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

Andra grundläggande redovisningsprinciper

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

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 avvikelser göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not. *Lag (2004:1173)*

Form och språk

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

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, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under årsredovisningen.

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

I en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga ledamöter i grupperingens församling samt av direktören.

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

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

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

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

Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Lag (2009:702)

3 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 i en not. *Lag (1999:1112)*

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

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

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

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

Lag (2010:1515)

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 avvikelse från vad som föreskrivs i andra stycket göras. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelsen anges i en not.

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

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 insatska-

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

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

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

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

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

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

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

Lag (2010:1515)

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 ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar. *Lag (2005:918)*

8 § Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § eller vid avyttring eller uträkning 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 renskötsel 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 mening. *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.

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får trots första stycket värdera där angivna finansiella instrument enligt 14 a §, om

1. det är förenligt med sådana 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. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

Lag (2009:34)

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 ska uppgift lämnas om

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

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

Första stycket 7–10 gäller inte mindre företag.

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

4 § har upphävts genom lag (2010:1515).

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 upprättar 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 företags eget kapital och det företaget inte offentliggör sin balansräkning, eller
2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. *Lag (2004:244)*

Kortfristiga och långfristiga balansposter

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

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

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

Ställda säkerheter

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

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

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

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

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

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och
2. den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget.

Första stycket 2 gäller inte mindre företag. *Lag (2009:34)*

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. Upp-

gift skall även lämnas om vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

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

Transaktioner med närstående

12 a § Större företag ska lämna upplysningar om betydande transaktioner som på andra än marknadsmässiga villkor har genomförts med

1. ett företag i samma koncern eller i en företagsgrupp av motsvarande slag,
2. en juridisk person över vilken företaget utövar ett bestämmande inflytande eller som utövar ett bestämmande inflytande över företaget utan att det är fråga om en koncern eller en företagsgrupp av motsvarande slag,
3. ett intresseföretag till företaget eller en juridisk person som företaget är ett intresseföretag till,
4. en juridisk person över vilken företaget utövar ett betydande inflytande när det gäller den driftsmässiga och finansiella styrningen eller som utövar ett sådant inflytande över företaget utan att den juridiska personen eller företaget är intresseföretag till den andra,
5. en juridisk person som verkar i enlighet med en överenskommelse mellan företaget och en eller flera andra parter om att gemensamt bedriva ekonomisk verksamhet och att gemensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna verksamhet,
6. en fysisk person som utövar ett betydande inflytande över företaget,
7. en styrelseledamot, verkställande direktör eller någon annan ledande befattningshavare i företaget eller dess moderföretag eller i ett motsvarande utländskt rättssubjekt,
8. den som är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till en person som avses i 6 eller 7,
9. annan person som ingår i samma familj som en person som avses i 6 eller 7 och som kan förväntas påverka den senare personen i hans eller hennes kontakter med företaget eller som kan förväntas påverkas av en person som avses i 6 eller 7 i sina egna kontakter med företaget,
10. en person som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en person som avses i 6 eller 7 eller dennes make eller sambo,
11. en juridisk person över vilken en person som avses i 6, 7, 8, 9 eller 10 har ett betydande inflytande, eller
12. en juridisk person vars huvudsakliga verksamhet är att förvalta tillgångar som företaget har avsatt för ersättningar till personer som avslutat sin anställning i företaget eller i en sådan juridisk person som avses i 1, 2, 3, 4, 5 eller 11.

Publika aktiebolag som är mindre företag ska lämna upplysningar om sådana transaktioner som avses i första stycket, om transaktionen har ingåtts med

1. en aktieägare med ett betydande aktieinnehav i bolaget, eller
2. en styrelseledamot i bolaget.

Upplysningar enligt denna paragraf behöver inte lämnas om transaktioner som har ingåtts

1. mellan ett moderföretag och dess helägda dotterföretag, eller
2. mellan två eller flera dotterföretag, om samtliga aktier eller andelar ägs av andra företag inom samma koncern. *Lag (2009:34)*

12 b § Upplysningar enligt 12 a § ska omfatta

1. uppgift om transaktionernas art och det totala belopp som transaktionerna omfattar,
2. uppgift om vilket slags närståendeförhållande som föreligger, och
3. andra uppgifter om transaktionerna som är nödvändiga för att bedöma företagets ställning.

Uppgifter om flera transaktioner får lämnas i samlad form, om de avser samma typ av transaktioner och uppgift om de enskilda transaktionerna inte är nödvändig för att bedöma vilken inverkan de har på företagets ställning. *Lag (2009:34)*

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)

Aktiebolags eget kapital

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

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 extraordinarie 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)*

18 a § har upphävts genom lag (2010:1515).

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 sågs 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 § Större företag och sådana mindre företag som är publika aktiebolag ska ange det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar 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 ska anges särskilt.

I ett publikt aktiebolag ska 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 ska anges. Vidare ska 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. *Lag (2010:1515)*

21 § I sådana aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster. *Lag (2009:573)*

Pensioner och liknande förmåner

22 § Större företag och sådana mindre företag som är publika aktiebolag ska lämna uppgift 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 ska en uppgift som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska uppgifter lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. *Lag (2010:1515)*

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 §§ jämföras med styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktör.

Lag (1999:1112)

Avtal om avgångsvederlag

25 § Större företag och sådana mindre företag som är publika aktiebolag, som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska lämna uppgift om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen. *Lag (2010:1515)*

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)*

Särskilt om europabolag och europakooperativ

27 § I fråga om europabolag och europakooperativ med ett sådant förvaltningssystem 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 m.m.

Förvaltningsberättelse

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

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,
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, ska 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 ska lämnas enligt första–tredje styckena ska 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 ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte mindre företag.

Lag (2010:1515)

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 uppgift 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 skäl原因 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.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller också lösenbelopp för medlems andel i en samsbruksförening enligt lagen (1975:417) om samsbruksföreningar. *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)*

Bolagsstyrningsrapport

6 § Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en från årsredovisningen skild bolagsstyrningsrapport.

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver dem som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa principer finns tillgängliga,
2. de viktigaste inlagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,
3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,
4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,
5. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,
6. av bolagsstämman lämnade bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,
7. hur bolagsstämman fungerar, bolagsstämmans huvudsakliga beslutanderätt, aktieägarnas rättigheter och hur dessa rättigheter utövas, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,
8. hur styrelsen och, i förekommande fall, inom bolaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning.

Om bolaget inte tillämpar någon kod för bolagsstyrning, ska skälen för detta anges. Om bolaget tillämpar en kod för bolagsstyrning, ska det i förekommande fall anges vilka delar av koden som bolaget avviker från och skälen för detta. *Lag (2009:34)*

7 § Ett aktiebolag som endast har teckningsoptioner eller skuldebrev upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i 6 § andra stycket 1, 7 och 8 samt i tredje stycket i samma paragraf. Detta gäller dock inte om bolagets aktier handlas på en handelsplattform enligt 1 kap. 5 § 12 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. *Lag (2009:34)*

8 § I stället för att upprätta bolagsstyrningsrapporten som en del av förvaltningsberättelsen enligt 6 § får bolaget välja att upprätta rapporten som en från årsredovisningen skild handling. Rapporten ska även i ett sådant fall ha det innehåll som framgår av 6 och 7 §§. Den ska överlämnas till bolagets revisor inom samma tid som årsredovisningen.

Om bolaget har valt att upprätta bolagsstyrningsrapporten som en från årsredovisningen skild handling och sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 3–6 ingår i förvaltningsberättelsen, behöver dessa upplysningar inte lämnas i rapporten. Om upplysningarna inte tas med i bolagsstyrningsrapporten, ska denna i stället innehålla en uppgift om den plats i förvaltningsberättelsen där upplysningarna lämnas.

Om bolaget har valt att upprätta en bolagsstyrningsrapport enligt denna paragraf, ska detta anges i förvaltningsberättelsen. *Lag (2009:34)*

9 § Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 8 § tredje stycket, ska bolagets revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport som avses där har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. Har det i rapporten tagits med sådana upplysningar som avses i 7 kap. 31 § andra stycket, ska yttrandet även innehålla ett uttalande om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen.

Revisorns yttrande ska lämnas till bolagets styrelse inom samma tid som revisionsberättelsen och sedan fogas till bolagsstyrningsrapporten. *Lag (2009:34)*

7 kap. Koncernredovisning

Allmänna bestämmelser

Skyldighet att upprätta koncernredovisning

1 § Ett moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2, 3 eller 3 a §. *Lag (2010:686)*

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

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas 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 ska ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 8 kap. 3, 3 a och 3 c §§. Det som sägs i 8 kap. 3 b § gäller också vid sådan ingivning. Registreringsmyndigheten ska 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 ska 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, ska vad som i nämnda paragrafer sägs om att handlingarna ska 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 ska 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 ska 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 (2008:89)

3 § Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning.

Lag (2009:34)

3 a § Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans har mer än sådan ringa betydelse. *Lag (2010:686)*

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 ska 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 två eller flera dotterföretag tillsammans har mer än sådan ringa betydelse, ska 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 innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar andra eller tredje stycket ska i en not upplysa om skälen för detta. *Lag (2010:686)*

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)*

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 avvikelsen.

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. Sådan 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 avvikelsen 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. Uppllysning 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, 3, 4 a–7 och 10–13 §§, 14 § andra och tredje styckena, 15–18 §§ samt 18 b–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. Det som sägs där om större företag ska i stället avse större koncerner och det som sägs om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner. Det som sägs i 5 kap. 18 b § om medelantalet anställda ska avse medelantalet anställda i koncernen. Tilläggsupplysningarna ska lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket i samma paragraf.

Trots det som sägs i första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 22 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av nämnda bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag. *Lag (2010:1515)*

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.

Upplysning om att första stycket har tillämpats skall lämnas i en not. Där skall också lämnas upplysning 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 intresseföretagets 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)*

Redovis-
ning

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 företags tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får tas upp en så stor andel av det underordnade företags 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 ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Om moderbolaget är ett aktieföretag och bolagets eller något av dess dotterföretags andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning om de viktigaste inslagen i koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen.

Om moderbolaget har upprättat en bolagsstyrningsrapport som inte utgör en del av förvaltningsberättelsen och det i rapporten har tagits med sådana upplysningar om koncernen som avses i andra stycket, behöver upplysningarna inte lämnas också i koncernredovisningen. I sådana fall ska dock förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en uppgift om den plats i rapporten där upplysningarna lämnas. *Lag (2009:34)*

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 ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1–3 a §§ 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.:
 - 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,
 - 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, och
 - 25 § om avtal om avgångsvederlag,
6. 31 § första stycket, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a–4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll, och
7. 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

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 ska förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats. *Lag (2010:1515)*

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 lekmanarevisorerna 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) ska fullgöras på följande sätt. På samma sätt ska även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. Aktiebolag

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

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

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska 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 ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift ska också lämnas om fastställledagen. Beviset ska även innehålla föreningsstämmans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

3. Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare och grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006

Kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

4. *Stiftelser*

Kopior av handlingarna ska 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 ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

5. *Övriga företag*

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska 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 ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

Med en bestyrkt kopia jämföras vid tillämpningen av denna lag ett elektroniskt original. *Lag (2009:702)*

3 a § Handlingar som avses i 3 § får överföras elektroniskt till registreringsmyndigheten.

Ett bevis om fastställelse enligt 3 § 1 eller 2 får undertecknas med en elektronisk signatur.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till registreringsmyndigheten av sådana handlingar som avses i 3 §,
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet, och
3. den elektroniska signaturen enligt andra stycket. *Lag (2008:89)*

3 b § Den som

1. lämnar osann uppgift i ett sådant bevis om fastställelse enligt 3 § 1 eller 2 som har upprättats i elektronisk form, eller
2. i fråga om handling som avses i 3 § oriktigt intygar att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet,

döms, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brott som avses i första stycket är att anse som grovt, döms till fängelse i högst två år. *Lag (2008:89)*

Registrering i aktiebolagsregistret

3 c § 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 (2008:89)*

Kungörande

4 § När årsredovisning och revisionsberättelse för aktiebolag, handelsbolag eller grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 har getts in till registreringsmyndigheten, ska myndigheten kungöra detta. Kungörandet ska ske i en tidning som myndigheten ger ut.

I fråga om aktiebolag ska en kungörelse avfattas på samma språk som registreringen i aktiebologsregistret.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om sådant kungörande. *Lag (2009:702)*

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 aktiebologslagen (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, ska det av publikationen framgå att den inte är fullständig. Det ska 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 ska 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, ska 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 § 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 (2010:1515)*

15 a § En bolagsstyrningsrapport som enligt 6 kap. 8 § har upprättats som en från årsredovisningen skild handling ska offentliggöras tillsammans med förvaltningsberättelsen. Bestämmelserna om offentliggörande av förvaltningsberättelsen gäller i tillämpliga delar beträffande offentliggörandet av bolagsstyrningsrapporten.

I stället för att offentliggöra bolagsstyrningsrapporten enligt första stycket får bolaget välja att offentliggöra rapporten genom att göra den tillgänglig på bolagets webbplats. Förvaltningsberättelsen ska då innehålla en upplysning om detta och en uppgift om den webbplats där rapporten finns tillgänglig.

Andra stycket gäller inte om sådana uppgifter som avses i 7 kap. 31 § andra stycket med stöd av tredje stycket i samma paragraf har tagits in i moderbolagets bolagsstyrningsrapport i stället för i förvaltningsberättelsen för koncernen. *Lag (2009:34)*

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)*

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, ska minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport).

Delårsrapporten ska upprättas för en period mellan räkenskapsårets början och delårsperiodens utgång. Minst en delårsrapport ska, om inte något annat följer av 16 kap. 5 § 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 ska lämna delårsrapport.

Delårsrapporten ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska. *Lag (2008:277)*

Tillhandahållande av delårsrapport

2 § Delårsrapporten ska hållas tillgänglig hos företaget för var och en som vill ta del av den. En kopia ska 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. 5 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden ska senast två månader efter rapportperiodens utgång lämnas till registreringsmyndigheten i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 3, 3 a och 3 c §§. Det som sägs i 8 kap. 3 b § gäller också vid sådan ingivning.

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 (2008:277)*

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**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 2011. *Lag (2010:690)*
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.

2010:686

Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som avslutas närmast efter den 31 juli 2010.

2010:690

Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2010.

2010:848

Denna lag träder i kraft den 1 november 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 oktober 2010.

2010:1515

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.
2. Bestämmelsen i 4 kap. 3 § tredje stycket i sin nya lydelse tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2010. Övriga bestämmelser tillämpas första gången för det räkenskapsår som avslutas närmast efter den 31 december 2010.

Propositioner

SFS 1995:1554
Prop. 1995/96:10

SFS 1996:1140
Prop. 1996/97:32

SFS 1997:545
Prop. 1996/97:100

SFS 1997:978
Prop. 1997/98:39

SFS 1998:9
Prop. 1996/97:167

SFS 1998:761
Prop. 1997/98:99

SFS 1998:869
Prop. 1997/98:90

SFS 1998:1548
Prop. 1997/98:118

SFS 1998:1549
Prop. 1997/98:118

SFS 1999:1112
Prop. 1998/99:130

SFS 2000:34
Prop. 1999/2000:23

SFS 2000:73
Prop. 1999/2000:34

SFS 2001:934
Prop. 2000/01:150

SFS 2002:1062
Prop. 2002/03:6

SFS 2003:487
Prop. 2002/03:56

SFS 2003:716
Prop. 2002/03:99

SFS 2003:774
Prop. 2002/03:121

SFS 2003:1142
Prop. saknas

SFS 2003:1143
Prop. saknas

SFS 2004:244
Prop. 2003/04:34

SFS 2004:316
Prop. 2002/03:139

SFS 2004:583
Prop. 2003/04:112

SFS 2004:1173
Prop. 2004/05:24

SFS 2005:192
Prop. 2004/05:68

SFS 2005:556
Prop. 2004/05:85

SFS 2005:918
Prop. 2005/06:25

SFS 2006:456
Prop. 2005/06:140

SFS 2006:487
Prop. 2005/06:135

SFS 2006:565
Prop. 2005/06:186

SFS 2006:597
Prop. 2005/06:150

SFS 2006:871
Prop. 2005/06:116

SFS 2007:132
Prop. 2006/07:27

SFS 2007:367
Prop. 2006/07:65

SFS 2007:541
Prop. 2006/07:115

SFS 2007:872
Prop. 2006/07:112

SFS 2008:89
Prop. 2007/08:45

SFS 2008:277
Prop. 2007/08:57

SFS 2008:1236
Prop. 2008/09:56

SFS 2009:34
Prop. 2008/09:71

SFS 2009:573
Prop. 2008/09:135

SFS 2009:702
Prop. 2008/09:174

SFS 2010:686
Prop. 2009/10:208

SFS 2010:690
Prop. 2009/10:208

SFS 2010:848
Prop. 2009/10:204

SFS 2010:1515
Prop. 2009/10:235

Redovis-
ning

Bilaga 1 Uppställningsform 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

*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

Redovis-
ning

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. Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas såsom avsättningar, varje slag för sig
2. Övriga ställda panter 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 Upställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning)

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)*

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)*

Förordning (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor

(senast ändrad genom SFS 2009:39)

Registreringsmyndigheten

1 § Med registreringsmyndigheten avses i denna förordning Bolagsverket.

Förordning (2004:357)

Elektronisk ingivning

1 a § Bolagsverket får meddela föreskrifter enligt 8 kap. 3 a § första–tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554). *Förordning (2006:506)*

Kungörande

2 § Kungörande enligt 8 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall ske senast månaden efter den då redovisnings- och revisionshandlingarna har godtagits av registreringsmyndigheten.

Kungörelsen skall innehålla uppgift om

1. namn och organisationsnummer på det bolag som handlingarna avser eller, i fråga om koncernredovisning eller koncernrevisionsberättelse, namn och organisationsnummer på moderbolaget i den koncern som handlingarna avser,
2. sista dagen av det räkenskapsår som handlingarna avser, och
3. den tidpunkt då handlingen gavs in till registreringsmyndigheten samt uppgift om diarienummer eller motsvarande ärendebeteckning.

Förvaring av ingivna handlingar

3 § Årsredovisningar, revisionsberättelser, bolagsstyrningsrapporter, koncernredovisningar, koncernrevisionsberättelser och delårsrapporter som har getts in till registreringsmyndigheten enligt 8 kap. 3 §, 15 a § första stycket och 16 § samt 9 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) får föras över till mikrofilm eller maskinläsbart medium. Handlingarna ska hållas tillgängliga hos registreringsmyndigheten.

Förordning (2009:39)

Påminnelser

4 § Om ett bolag som omfattas av 8 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte har gett in årsredovisning, revisionsberättelse och, i förekommande fall, bolagsstyrningsrapport, koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse för föregående räkenskapsår, ska registreringsmyndigheten påminna bolaget om skyldigheten att ge in sådana handlingar. Påminnelsen ska skickas senast sex månader efter utgång- en av föregående räkenskapsår. *Förordning (2009:39)*

Underrättelser om förseningsavgifter

5 § Om registreringsmyndigheten har fattat ett sådant beslut som avses i 8 kap. 6 eller 9 § årsredovisningslagen (1995:1554), skall den genast skriftligen underrätta bolaget om beslutet.

Prövning av tillståndsfrågor

6 § Registreringsmyndigheten skall pröva frågor om tillstånd som avses i 3 kap. 11 § andra stycket, 5 kap. 9 § andra stycket och 7 kap. 17 § årsredovisningslagen (1995:1554). *Förordning (1999:1169)*

Avgifter

7 § För handläggning och prövning av ansökningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554) skall avgifter betalas med följande belopp:

- a) medgivande att utelämnas uppgift om nettoomsättningen i resultaträkningen (3 kap. 11 § andra stycket), 1.500 kronor, och
- b) dispens från uppgiftsskyldighet (5 kap. 9 § andra stycket och 7 kap. 17 §), 1.500 kronor.

För registrering i aktiebolagsregistret och kungörande av årsredovisning eller delårsrapport på annat språk än svenska skall en avgift om 500 kronor för varje sådant språk betalas.

Avgift skall betalas när ansökan eller årsredovisningen ges in. Avgiften återbetalas inte om handläggningen har påbörjats. *Förordning (2006:506)*

Indrivning av förseningsavgifter

8 § I fråga om förseningsavgifter enligt 8 kap. 5 och 6 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) finns det bestämmelser om begäran om indrivning m.m. i 4–9 §§ indrivningsförordningen (1993:1229). Att den betalningskyldige skall uppmanas att betala fordringen innan ansökan om indrivning görs framgår av 3 § nämnda förordning.

Indrivning behöver inte begäras för en fordran som understiger 100 kronor om indrivning inte krävs från allmän synpunkt.

BFNs VÄGLEDNING

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklad årsbokslut (K1)

(december 2010)

Inledning	454
A Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2010:1)	455
Kapitel 1 – Tillämpning	455
Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?	455
Vilka andra regler ska följas?	455
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet?	455
Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas?	456
Kapitel 2 – Definitioner	456
Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen	456
Tillgångar	456
Skulder	456
Inkomster	456
Utgifter	457
Kapitel 4 – Löpande bokföring	458
Kontantmetoden eller faktureringsmetoden	458
Kontantmetoden	458
Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet	459
Det förenklade årsbokslutets utformning	459
Kapitel 6 – Balansräkningen	460
Förteckning över anläggningstillgångar	460
Immateriella anläggningstillgångar	460
Byggnader och markanläggningar	460
Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av	462
Maskiner och inventarier	462
Varulager	464
Kundfordringar	464
Övriga fordringar	465
Finansiella placeringar	465
Kassa och bank	466
Eget kapital och obeskattade reserver	466
Avsättningar	466
Låneskulder	466
Leverantörsskulder	466
Skatteskulder	466
Övriga skulder	467
Kapitel 7 – Resultaträkningen	467
Intäkter	467
Kostnader	469
Ikraftträdande	470
B Kommentarer	470
Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning	470
Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?	470
Vilka andra regler ska följas?	471
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet?	471
Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas?	471

Kommentarer till Kapitel 2 – Definitioner	472
Bidrag	472
Villkorade bidrag	472
Erhållna gåvor	472
Anskaffningsvärde	472
Kommentarer till Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen	472
Tillgångar	472
Skulder	473
Inkomster	473
Utgifter	474
Kommentarer till Kapitel 4 – Löpande bokföring	474
Kontantmetoden eller faktureringsmetoden	474
Kontantmetoden	474
Kommentarer till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet	477
Det förenklade årsbokslutets utformning	477
Kommentarer till Kapitel 6 – Balansräkningen	478
Förteckning över anläggningstillgångar	478
Immateriella anläggningstillgångar	478
Byggnader och markanläggningar	479
Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av	481
Maskiner och inventarier	481
Varulager	483
Kundfordringar	485
Övriga fordringar	485
Finansiella placeringar	486
Kassa och bank	487
Eget kapital och obeskattade reserver	487
Avsättningar	488
Leverantörsskulder	488
Skatteskulder	488
Övriga skulder	489
Kommentarer till Kapitel 7 – Resultaträkningen	489
Intäkter	489
Kostnader	493
C Exempel	497
Exempel till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet	497
5-1 Förslag på arbetsgång	497
5-2 Exempel på förenklat årsbokslut	499
Exempel till Kapitel 6 – Balansräkningen	501
6-1 Köp av fastighet med taxeringsvärde	501
6-2 Köp av fastighet som saknar taxeringsvärde	501
6-3 Köp av inventarie	502
6-4 Inventarie som erhållits i gåva	502
6-5 Avskrivning av fastighet	503
6-6 Avskrivning av inventarie	503
6-7 Avyttring av fastighet	504
6-8 Avyttring av inventarie	504
6-9 Värdering av varulager utifrån senast mottagen faktura	505
6-10 Värdering av varulager – först-in-först-ut-principen	505
6-11 Värdering av lager som helhet	505
6-12 Värdering av lager som minskat betydligt i värde	506
6-13 Finansiella placeringar – värdering vid värdeuppgång	506
6-14 En värdepappersportfölj ska ses som en helhet	507
6-15 Finansiella placeringar – beräkning av anskaffningsvärde vid delavyttring	507

6-16	Eget kapital – reserverade medel för specifika ändamål	508
6-17	Skatteskulder	509
6-18	Skatteskuld vid balansdag 30 april	510
Exempel till Kapitel 7 – Resultaträkningen		511
7-1	Intäkt av medlemsavgift som faktureras och betalas i förskott	511
7-2	Medlemsavgifter som till viss del avser riksorganisation	511
7-3	Intäkt av gåva i form av fastighet	511
7-4	Intäkt av bidrag	512
7-5	Positiv förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande	512
7-6	Negativ förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande	513
7-7	Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som bokförts löpande	513
7-8	Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som inte bokförts löpande	514
7-9 a	Övriga verksamhetsintäkter – kontantmetoden	515
7-9 b	Övriga verksamhetsintäkter – faktureringsmetoden	517
7-10 a	Försäljningskostnader och övriga externa kostnader (kontantmetoden)	518
7-10 b	Försäljningskostnader och övriga externa kostnader (faktureringsmetoden)	520
7-11	Kostnad för personal (kontantmetoden)	521
7-12	Omvärdering av finansiella placeringar – värdepappersportfölj	522
Bilaga 1 Andra regler		523
Bilaga 2 Förenklat årsbokslut		524

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning samlat de redovisningsregler som gäller för bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund (föreningar) som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. bokföringslagen (1999:1078), BFL. Ett förenklat årsbokslut får upprättas om föreningens nettoomsättning tillsammans med bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. Om dessa intäkter tillsammans överstiger tre miljoner kronor eller om föreningen inte vill upprätta ett förenklat årsbokslut ska den istället upprätta ett årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL och tillämpa den normgivning som avser årsbokslut. Det allmänna rådet får även tillämpas av föreningar som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL men som frivilligt väljer att avsluta sina räkenskaper med ett förenklat årsbokslut.

Vägledningen innehåller lagregler, BFNs allmänna råd (BFNAR 2010:1), kommentarer till reglerna samt exempel. Vägledningen är när det gäller reglerna för det förenklade årsbokslutet, kapitel 5–8, strukturerad utifrån uppställningsformen för det förenklade årsbokslutet (se bilaga 2).

En av utgångspunkterna i det allmänna rådet är att reglerna ska vara så enkla som möjligt men ändå motsvara de krav som bör ställas på redovisningen i en förening av mindre omfattning.

En annan utgångspunkt är att alla de bestämmelser som gäller för redovisningen ska finnas med. I vissa fall finns dock hänvisningar till andra regler, t. ex. i punkt 1.3 som hänvisar till regler om verifikationer, arkivering m. m.

Utöver de hänvisningar som finns i det allmänna rådet är vägledningen fullständig. Det innebär att en förening som tillämpar reglerna i vägledningen endast ska tillämpa dessa. Om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet eller i sådan normgivning

som hänvisas till i det allmänna rådet ska föreningen söka vägledning i de principer som det allmänna rådet ger uttryck för.

Det finns inga särskilda regler för föreningar med skattepliktig verksamhet i det allmänna rådet. I vissa fall är reglerna inte förenliga med inkomstskattelagens (1999:1229) bestämmelser, t.ex. när det gäller anskaffningsvärde för vissa tillgångar, anskaffningsvärde vid gåva och vissa regler om övriga fordringar och skulder. En förening med skattepliktig verksamhet kan ändå tillämpa det allmänna rådet men kan då behöva avstå från att använda vissa förenklingsregler i den skattepliktiga verksamheten eller behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen. I en allmännyttig förening kan en del av föreningens verksamhet vara skattepliktig, t.ex. serveringsverksamhet riktad till allmänheten. I en förening som inte är allmännyttig är all verksamhet skattepliktig med undantag för den verksamhet som finansieras med medlemsavgifter.

A Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2010:1)

Kapitel 1 – Tillämpning

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?

1.1 Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. bokföringslagen (1999:1078) ska tillämpa detta allmänna råd. Sådana juridiska personer benämns i detta allmänna råd *förening*.

En förening som är moderföretag i en koncern får inte tillämpa detta allmänna råd.

1.2 En förening som bedriver flera verksamheter får tillämpa detta allmänna råd endast om det tillämpas på samtliga verksamheter.

6 kap. 3 § BFL

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

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

1 kap. 2 § första stycket 9 och andra stycket BFL

I denna lag betyder

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 § ska vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag som hänför sig till nettoomsättning, till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. *Lag (2010:1514)*

Vilka andra regler ska följas?

1.3 Föreningar som tillämpar detta allmänna råd ska följa reglerna om verifikationer, arkivering samt systemdokumentation och behandlingshistorik som anges i bilaga 1. De som på grund av sin organisation eller sin verksamhet berörs av reglerna om bokföring för flera verksamheter, gemensam bokföring, sidoordnad bokföring, gemensam verifikation, systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister samt redovisning av försäljning från myntautomat i bilaga 1, ska tillämpa även dessa.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet?

1.4 Om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd eller i sådana bestämmelser som detta allmänna råd hänvisar till ska vägledning sökas i de principer som detta allmänna råd ger uttryck för.

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas?

4 kap. 3 § BFL

När bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, ska 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 meningen, 6 kap. 6 § i tillämpliga delar. *Lag (2010:1514)*

1.5 När det allmänna rådet börjar tillämpas ska en öppningsbalansräkning upprättas. Föreningens tillgångar och skulder vid denna tidpunkt ska tas upp i öppningsbalansräkningen. Föreningar som redan bedriver verksamhet ska ta upp tillgångar och skulder till de värden de hade vid föregående års utgång. Föreningar som startar verksamhet i samband med att reglerna börjar tillämpas ska ta upp tillgångar och skulder till de värden som följer av reglerna i kapitel 6.

Kapitel 2 – Definitioner

2.1 *Bidrag* är likvida medel som en förening får från en bidragsgivare som är ett of-fentligrättsligt organ.

2.2 *Villkorade bidrag* är bidrag som förenats med villkor som innebär återbetalnings-skyldighet om villkoret inte uppfylls.

2.3 *Erhållna gåvor* är tillgångar, med undantag för bidrag enligt punkt 2.1, som utan krav på ekonomisk motprestation lämnas till en förening från en givare. Som erhållna gåvor räknas även förvärv genom testamente.

2.4 *Anskaffningsvärde* beräknas exklusive ingående mervärdesskatt som förening-en får dra av enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen

Tillgångar

3.1 En förening ska bokföra tillgångar som den äger om inte annat följer av punkt 3.2. Medel som föreningen tagit emot för annans räkning ska också bokföras som till-gång.

5 kap. 1 § andra stycket BFL

En affärshändelse som avser mottagandet av en gåva behöver inte bokföras, under förut-sättning att

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

3.2 De gåvor som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) är begagnade kläder, möbler och liknande som mottagaren avser att sälja vidare, skän-ka bort eller utränga. Dessa behöver inte bokföras i den löpande bokföringen, men de tillgångar som finns kvar på balansdagen ska tas upp enligt punkt 6.44.

3.3 Gåva i form av arbetsinsats ska inte bokföras i föreningen.

Skulder

3.4 En förening ska bokföra samtliga skulder.

En skuld som är tvistig ska bokföras om tvisten rör skuldens existens, belopp, kva-liteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot för-eningen ska däremot inte bokföras.

Inkomster

3.5 Inkomst är endast det som föreningen tar emot för egen räkning. Belopp som tas ut för någon annans räkning, såsom t.ex. mervärdesskatt, utgör inte inkomst.

3.6 Föreningens inkomster ska bokföras enligt följande:

Typ av inkomst	Inkomst som ska bokföras	Inkomsten ska bokföras till
<i>Inkomst av medlemsavgift</i>	Avgift till den allmänna föreningsverksamheten	det belopp som betalats som medlemsavgift.
<i>Inkomst av gåva och bidrag</i>	Gåva till föreningens verksamhet	det nominella värdet när det gäller likvida medel och i annat fall gåvans anskaffningsvärde enligt punkt 6.11, 6.20, 6.32, 6.44 eller 6.60.
	Bidrag till föreningens verksamhet	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling.
<i>Övrig verksamhetsinkomst</i>	Ersättning för deltagande i eller utnyttjande av föreningens verksamhet	det belopp som står på kvittot, fakturan eller någon motsvarande handling.
<i>Inkomst vid försäljning</i>	Ersättning för varor och tjänster	det belopp som står på kvittot eller fakturan.
	Ersättning för andra tillgångar	det belopp som står på kvittot, fakturan eller avräkningsnotan.
<i>Inkomst av skadestånd, försäkringsersättning m.m.</i>	Andra inkomster som hänför sig till föreningen såsom skadestånd, försäkringsersättningar m.m.	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling.
<i>Ränteinkomst och utdelning</i>	Avkastning på föreningens finansiella tillgångar	det belopp som står på räntebeskedet eller liknande.

Utgifter

3.7 Utgift är endast det som föreningen ger ut för det som tillkommer föreningen. Belopp som ges ut för någon annans räkning, såsom t.ex. avdragsgill mervärdesskatt, utgör inte utgift.

3.8 Föreningens utgifter ska bokföras enligt följande:

Typ av utgift	Utgift som ska bokföras	Utgiften ska bokföras till
<i>Allmänna utgifter i verksamheten</i>	Utgifter för föreningens verksamhet	det belopp som står på kvittot, fakturan eller någon motsvarande handling.
<i>Utgift för skadestånd m.m.</i>	Andra utgifter som hänför sig till föreningen såsom skadestånd m.m.	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling.
<i>Ränteutgift</i>	Ränteutgift på föreningens låneskulder	det belopp som står på räntebeskedet eller liknande.

Redovisning

Kapitel 4 – Löpande bokföring

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

4.1 En förening får bokföra enligt kontantmetoden, såsom den utvecklats i punkterna 4.2–4.9, eller enligt faktureringsmetoden. Hur en förening som tillämpar faktureringsmetoden ska bokföra löpande framgår av Bokföringsnämndens allmänna råd om löpande bokföring (BFNAR 2001:2).

Kontantmetoden

5 kap. 2 § tredje stycket BFL

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

--- Lag (2010:1514)

Vad innebär kontantmetoden?

4.2 Kontantmetoden innebär att en förening löpande under året bokför de affärshändelser som avser

- a) inbetalningar till och utbetalningar från föreningen (betalningshändelser), och
- b) erhållna och lämnade gåvor med undantag av erhållna gåvor för vilka 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) tillämpas.

Kontantmetoden innebär även att föreningen i samband med bokslutet bokför övriga affärshändelser som är nödvändiga för att bestämma föreningens över- eller under-skott och ställning (bokslutshändelser). Bokslutshändelserna får bokföras i enlighet med punkt 4.9.

Presentationen av bokföringsposterna

1 kap. 2 § första stycket 6 BFL

I denna lag betyder

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,

--- Lag (2010:1514)

4 kap. 6 § första stycket första och andra meningarna BFL

Affärshändelserna skall kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan skall vara svenska kronor. ---

--- Lag (2003:727)

5 kap. 1 § första stycket BFL

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.

--- Lag (2006:874)

4.3 Följande uppgifter ska alltid kunna utläsas ur den löpande bokföringen för varje bokförd post:

- a) registreringsordning,
- b) datum eller månad för affärshändelsen,
- c) verifikationsnummer eller motsvarande identifieringstecken,
- d) kontering, och
- e) bokfört belopp.

4.4 Likartade affärshändelser hänförliga till en och samma dag som dokumenteras genom flera verifikationer får bokföras och presenteras i sammandrag, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i bokföringsposten.

Rättelse av bokföringspost

5 kap. 5 § BFL

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.

4.5 En rättelsepost utgör en ny bokföringspost och förutsätter därför en särskild verifikation.

Tidpunkt för bokföring under året

5 kap. 2 § första och andra styckena BFL

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

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

--- Lag (2010:1514)

Kontanta betalningar

4.6 Kontanta in- och utbetalningar är betalningar med sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar. Däremot är betalningar över bankgiro eller plusgiro, med kortkort eller checkar utställda av föreningen inte kontanta in- och utbetalningar.

4.7 Bestämmelsen i 5 kap. 2 § första och andra styckena bokföringslagen (1999:1078) innebär att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning senast påföljande arbetsdag. Sådan bokföring av affärshändelserna som innebär att de kan presenteras i systematisk ordning ska göras så snart som möjligt och senast före utgången av påföljande månad.

Andra affärshändelser

4.8 De affärshändelser enligt punkt 4.2 a och b som inträffat under en kalendermånad och som inte är kontanta betalningar ska vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad.

Bokslutshändelser vid årets slut

5 kap. 2 § tredje stycket andra meningen BFL

--- Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

--- Lag (2010:1514)

5 kap. 3 § BFL

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.

4.9 Bokslutshändelser i det förenklade årsbokslutet får bokföras genom att förtecknas på ett bokslutsunderlag.

Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet

Det förenklade årsbokslutets utformning

6 kap. 6 § BFL

Ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det ska upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form eller i elektronisk form.

I fråga om undertecknande av årsbokslutet gäller 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) i tillämpliga delar. Lag (2010:1514)

5.1 Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas enligt uppställningsformen i bilaga 2.

Benämningen av posterna och summeringsraderna i uppställningsformen får anpassas om det bättre beskriver postens eller summeringsradens innehåll.

5.2 Jämförelsetal ska lämnas till varje post och summeringsrad i resultaträkningen och balansräkningen.

5.3 Det förenklade årsbokslutet får innehålla tilläggsupplysningar till resultaträkningen och balansräkningen.

Kapitel 6 – Balansräkningen

Förteckning över anläggningstillgångar

6.1 En immateriell eller materiell anläggningstillgång som tas upp i balansräkningen ska förtecknas i en särskild förteckning. Förteckningen ska innehålla uppgifter om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och nyttjandeperiod i föreningen. Någon förteckning behöver inte upprättas om föreningen endast har ett fåtal anläggningstillgångar och den löpande bokföringen är organiserad så att man redan av den kan få en tillfredsställande kontroll och överblick över tillgångarna.

Immateriella anläggningstillgångar

Immateriella anläggningstillgångar som ska tas upp i balansräkningen

6.2 En förvärvad immateriell tillgång ska tas upp i balansräkningen, om det är sannolikt att den kommer att ge föreningen ekonomiska fördelar och den har ett bestående värde. En internt utarbetad immateriell tillgång får inte tas upp som tillgång i balansräkningen.

Beräkning av bokfört värde, anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar

6.3 Förvärvade immateriella anläggningstillgångar värderas på samma sätt som maskiner och inventarier. Nyttjandeperioden ska dock bestämmas till högst fem år. Punkt 6.27 om tillgångar av mindre värde och punkt 6.28 om tillgångar som har en kort ekonomisk livslängd gäller inte för förvärvade immateriella tillgångar.

Byggnader och markanläggningar

6.4 En fastighets värde ska normalt delas upp i byggnad och mark med utgångspunkt i taxeringsvärdet. Saknar fastigheten taxeringsvärde ska fördelningen göras på annan skälig grund.

Byggnader och markanläggningar som ska tas upp i balansräkningen

Huvudregel

6.5 En byggnad ska tas upp i balansräkningen när föreningen har fått tillträde till byggnaden eller, om den är egentillverkad, när den har färdigställts. Har byggnaden erhållits i gåva ska den istället tas upp när gåvan överlämnats till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt.

En markanläggning ska tas upp i balansräkningen när den har färdigställts.

För en påbörjad men ej färdigställd egentillverkad byggnad eller markanläggning gäller punkt 6.21.

Byggnader och markanläggningar med kort ekonomisk livslängd behöver inte tas upp i balansräkningen

6.6 En byggnad eller en markanläggning som bara är avsedd att användas ett fåtal år behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år den förvärvas.

Bokfört värde för byggnader och markanläggningar

6.7 Byggnader och markanläggningar tas upp till anskaffningsvärde (punkterna 6.8–6.12) minskat med avskrivningar (punkterna 6.13–6.14) och nedskrivningar (punkt 6.16).

Anskaffningsvärdet för byggnader och markanläggningar

Köp av byggnad

6.8 Vid köp av byggnad är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter för förvärvet.

Egentillverkning av byggnad och markanläggning

6.9 Vid egentillverkning av en ny byggnad är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra byggnaden. Detsamma gäller vid om- och tillbyggnad.

6.10 Vid egentillverkning av en markanläggning är anskaffningsvärdet utgiften för att anskaffa eller förbättra anläggningen.

Övriga förvärv av byggnad

6.11 Vid övriga förvärv (gåva och byte) av byggnad är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället.

För en byggnad med taxeringsvärde är verkligt värde detsamma som taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33.

För en byggnad som saknar taxeringsvärde är verkligt värde detsamma som

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

Bidrag som hänför sig till byggnad och markanläggning

6.12 Bidrag som hänför sig till förvärv av en byggnad eller en markanläggning ska minska anskaffningsvärdet.

Avskrivningar av byggnader och markanläggningar

6.13 Byggnader och markanläggningar ska skrivas av över den tid föreningen avser att nyttja tillgången (nyttjandeperioden).

Nyttjandeperioden för en byggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningsavdrag för byggnader.

Nyttjandeperioden för en markanläggning får bestämmas till

- a) 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
- b) 20 år för övriga markanläggningar.

6.14 Avskrivning ska påbörjas det år byggnaden eller markanläggningen tas i bruk. När det gäller byggnad får avskrivning påbörjas första året den tas upp som byggnad i balansräkningen även om den inte tagits i bruk.

Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret.

Avskrivning behöver inte göras det år byggnaden eller markanläggningen avyttras.

Utrangeringar och avyttringar av byggnader och markanläggningar

6.15 Vid försäljning av byggnad eller markanläggning redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad. Vid utrangering redovisas det bokförda värdet som kostnad.

Redovis-
ning

Nedskrivningar av byggnader och markanläggningar

6.16 Om det klart framgår att värdet på en fastighet på balansdagen betydligt understiger dess bokförda värde i balansräkningen, ska fastighetens återstående ekonomiska värde i föreningen uppskattas. Tillgången ska skrivas ned till det belopp som dess återstående ekonomiska värde i föreningen kan uppskattas till.

Om skälen för nedskrivningen inte längre finns ska nedskrivningen återföras.

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

6.17 Enligt punkt 6.4 delas en fastighets värde upp i byggnad och mark med utgångspunkt i taxeringsvärdet eller, om fastigheten saknar taxeringsvärde, på annan skälig grund.

Mark som ska tas upp i balansräkningen

6.18 Mark ska tas upp i balansräkningen när föreningen har fått tillträde till marken. Har marken erhållits i gåva ska den istället tas upp när gåvan överlämnats till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt.

Anskaffningsvärdet för mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

Köp av mark

6.19 Vid köp av mark är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter för förvärvet.

Övriga förvärv av mark

6.20 Vid övriga förvärv (gåva och byte) av mark beräknas anskaffningsvärdet på motsvarande sätt som anges i punkt 6.11.

Andra tillgångar som inte får skrivas av

6.21 En påbörjad men ej färdigställd egentillverkad byggnad, markanläggning, maskin eller inventarie tas i balansräkningen upp till nedlagda utgifter.

Bidrag som hänför sig till mark

6.22 Bidrag som hänför sig till förvärv av mark ska minska anskaffningsvärdet.

Avskrivningar av mark

6.23 Mark ska inte skrivas av.

Avyttringar av mark

6.24 Vid försäljning av mark redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad.

Nedskrivningar av mark

6.25 Nedskrivning av mark sker enligt punkt 6.16.

Maskiner och inventarier

Maskiner och inventarier som ska tas upp i balansräkningen

Huvudregel

6.26 Maskiner och inventarier ska tas upp i balansräkningen när de har levererats till föreningen eller, om de är egentillverkade, när de har färdigställts. För påbörjade men ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier gäller punkt 6.21.

Maskiner och inventarier av mindre värde behöver inte tas upp i balansräkningen

6.27 En maskin eller en inventarie med ett anskaffningsvärde som understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för mervärdesskatt som inte ska dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen (1994:200) behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år den förvärvas.

Maskiner och inventarier med kort ekonomisk livslängd behöver inte tas upp i balansräkningen

6.28 En maskin eller en inventarie som vid anskaffningen kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad i sin helhet samma år den förvärvas.

Bokfört värde för maskiner och inventarier

6.29 Maskiner och inventarier tas upp till anskaffningsvärde (punkterna 6.30–6.33) minskat med avskrivningar (punkterna 6.34–6.35) och nedskrivningar (punkt 6.37).

Anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier

Köp av maskiner och inventarier

6.30 Vid köp av en maskin eller en inventarie är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som direkt kan hänföras till tillgången ska räknas in om de sammanlagt uppgår till mer än 5.000 kronor per maskin eller inventarie.

Egentillverkning av maskiner och inventarier

6.31 Vid egentillverkning av en maskin eller en inventarie är anskaffningsvärdet utgiften för material plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som kan hänföras direkt till tillgången ska räknas in om de sammanlagt uppgår till mer än 5.000 kronor per maskin eller inventarie.

Övriga förvärv av maskiner och inventarier

6.32 Vid övriga förvärv (gåva och byte) av maskiner och inventarier är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. Verkligt värde är detsamma som

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

Bidrag som hänför sig till maskiner och inventarier

6.33 Bidrag som hänför sig till förvärv av maskiner eller inventarier ska minska anskaffningsvärdet.

Avskrivningar av maskiner och inventarier

6.34 Maskiner och inventarier ska skrivas av över den tid föreningen avser att nyttja tillgången (nyttjandeperioden).

Nyttjandeperioden får bestämmas till fem år.

6.35 Avskrivning ska påbörjas det år maskinen eller inventarien tas i bruk.

Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret.

Avskrivning behöver inte göras det år maskinen eller inventarien avyttras.

Utrangeringar och avyttringar av maskiner och inventarier

6.36 Vid försäljning av maskiner eller inventarier redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad. Vid uttrangering redovisas det bokförda värdet som kostnad.

Nedskrivningar av maskiner och inventarier

6.37 Om det klart framgår att värdet på en maskin eller en inventarie på balansdagen betydligt understiger dess bokförda värde i balansräkningen, ska tillgångens

återstående ekonomiska värde i föreningen uppskattas. Tillgången ska skrivas ned till det belopp som dess återstående ekonomiska värde i föreningen kan uppskattas till.

Om skälen för nedskrivningen inte längre finns ska nedskrivningen återföras.

Varulager

Varulager som ska tas upp i balansräkningen

Huvudregel

6.38 En vara ska tas upp som varulager hos köparen när varan har levererats. Varan anses levererad när den har kommit till köparen.

6.39 En vara ska inte längre tas upp hos säljaren när varan har avsänts till köparen.

Ett lager med ett oväsentligt värde behöver inte tas upp

6.40 Ett lager som har ett sammanlagt värde som uppgår till högst 5.000 kronor behöver inte tas upp i balansräkningen utan får redovisas som kostnad.

Värdering av varulager

Beräkning av anskaffningsvärdet för varulagret (för varje sorts vara)

6.41 För köpta varor är anskaffningsvärdet varans inköpspris plus andra utgifter som framgår av fakturan.

Utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som är direkt hänförliga till förvärvet får ingå i anskaffningsvärdet.

6.42 För egentillverkade varor är anskaffningsvärdet inköpspriset för material.

Andra utgifter som inte ingår i fakturorna för materialet men som är hänförliga till tillverkningen får ingå i anskaffningsvärdet.

6.43 Anskaffningsvärdet får beräknas med utgångspunkt från det pris som anges på den senast mottagna fakturan för den sorts vara som ska värderas, om fakturabeloppet motsvarar ett normalpris.

Anskaffningsvärdet ska i annat fall beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip.

6.44 Vid övriga förvärv (gåva och byte) av varor är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. Verkligt värde är detsamma som

- a) försäljningsvärdet, eller
- b) för varor som föreningen har för avsikt att skänka bort, försäkringsvärdet.

Värdering av varulagret (lagret som helhet)

6.45 Om det klart framgår att värdet på lagret som helhet på balansdagen betydligt understiger det sammanlagda anskaffningsvärdet, ska värdenedgången beräknas och varulagret tas upp till anskaffningsvärdet minskat med värdenedgången.

6.46 När värdenedgången beräknas ska lagret värderas post för post. Det är tillåtet att värdera lagret kollektivt för homogena varugrupper eller då en individuell värdering är svår att motivera med hänsyn till kostnaderna.

6.47 En förening får, om inte punkt 6.45 tillämpats, göra avdrag för en schablonmässigt beräknad värdenedgång med tre procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde från varornas sammanlagda anskaffningsvärde.

Kundfordringar

6.48 Kundfordringar ska tas upp till ett belopp som motsvarar vad föreningen fakturerat eller borde ha fakturerat och vid räkenskapsårets utgång inte fått betalt för. Kundfordringar får inte tas upp till högre belopp än vad de värderas till enligt punkterna 6.49–6.50. Medlemsavgifter ska inte tas upp som kundfordringar.

Värdering av kundfordringar

6.49 En förening ska ta upp sina kundfordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling inklusive mervärdesskatt. Fordringarna får dock inte tas upp till högre belopp än som på balansdagen kan förväntas komma att betalas.

6.50 Om det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter balansdagen men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att betalas.

Övriga fordringar

6.51 Ett utbetalat eller fakturerat belopp är ett förskott om

- a) leveransen eller tjänsten inte har påbörjats, eller
- b) en delleverans eller delprestation uppenbarligen inte har påbörjats.

En första förhöjd leasingavgift är ett förskott.

Förskott till leverantörer som uppgår till mer än 5.000 kronor exklusive avdragsgill mervärdesskatt ska tas upp som övriga fordringar.

6.52 Ränteinkomster som hänför sig till räkenskapsåret men som föreningen inte fått utbetalda ska tas upp som övriga fordringar om de sammanlagt uppgår till mer än 5.000 kronor.

6.53 Om ett bidrag redovisas som intäkt i enlighet med punkt 7.3 b ska de medel som hänför sig till räkenskapsåret men som inte betalats ut tas upp som övriga fordringar om det finns ett beslut och dokumentation om beloppets storlek innan det förenklade årsbokslutet har färdigställts.

6.54 Föreningens skattefordringar är fordringar på balansdagen som avser inkomstskatt, fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader, mervärdesskatt samt lagstadgade arbetsgivaravgifter och preliminärskatt för anställda.

Föreningens skattefordringar ska tas upp som övriga fordringar.

Värdering av övriga fordringar

6.55 En förening ska ta upp övriga fordringar till det belopp som anges i faktura, avtal eller liknande handling exklusive avdragsgill ingående mervärdesskatt. Fordran får dock inte tas upp till högre belopp än värdet av den prestation som på balansdagen kan förväntas tillfalla föreningen.

6.56 Om det har fattats beslut om konkurs, ackord eller annat förhållande efter balansdagen men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, ska fordringarna tas upp till det belopp som med hänsyn till beslutet kan förväntas komma att tillfalla föreningen.

Finansiella placeringar

Finansiella placeringar som ska tas upp i balansräkningen

6.57 Finansiella placeringar ska tas upp i balansräkningen när äganderätten har övergått.

6.58 En värdepappersportfölj är en finansiell placering även om förändringar inom portföljen görs under räkenskapsåret.

Anskaffningsvärde för finansiella placeringar

Köp av finansiella placeringar

6.59 Vid köp av en finansiell placering är anskaffningsvärdet inköpspriset plus andra utgifter för förvärvet.

Övriga förvärv av finansiella placeringar

6.60 Vid övriga förvärv (gåva och byte) av en finansiell placering är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. Verkligt värde är detsamma som försäljningsvärdet.

Gemensamma regler

6.61 Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. Detsamma gäller andra delägarrätter samt fordringsrätter.

6.62 Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften.

Värdering av finansiella placeringar

6.63 En finansiell placering ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen. Verkligt värde är detsamma som försäljningsvärdet.

Avyttringar av finansiella placeringar

6.64 Vid försäljning av en finansiell placering redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som intäkt om försäljningsinkomsten är högre än det bokförda värdet och annars som kostnad.

Kassa och bank

6.65 Föreningens tillgodohavanden på bank- och girokonton ska tas upp till de belopp som framgår av kontoutdrag eller liknande vid räkenskapsårets utgång.

Eget kapital och obeskattade reserver

6.66 Eget kapital utgörs av skillnaden mellan föreningens tillgångar och summan av föreningens skulder och obeskattade reserver.

6.67 Reserverade medel för specifika ändamål är en del av eget kapital. Reservering av medel ska inte påverka resultaträkningen.

Avsättningar

6.68 Föreningen ska inte göra några avsättningar för åtaganden som medför framtida utgifter.

Låneskulder

6.69 En förening ska i balansräkningen ta upp sina skulder till det belopp som anges på kontoutdrag, avtal eller liknande handling.

Leverantörsskulder

6.70 Leverantörsskulder ska tas upp till ett belopp som motsvarar vad föreningen fakturerats eller borde ha fakturerats för inköp m. m. och som vid räkenskapsårets utgång inte var betalt.

Värdering av leverantörsskulder

6.71 En förening ska i balansräkningen ta upp sina skulder till de belopp som anges på faktura, avtal eller liknande handling. Leverantörsskulder tas upp inklusive mervärdesskatt.

Skatteskulder

6.72 Föreningens skatteskulder är skulder på balansdagen som avser inkomstskatt, fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader, mervärdesskatt samt lagstadgade arbetsgivaravgifter och preliminärskatt för anställda.

Övriga skulder

6.73 Ett mottaget eller fakturerat belopp är ett förskott om

- a) leveransen eller tjänsten inte har påbörjats, eller
- b) en delleverans eller delprestation uppenbarligen inte har påbörjats.

Förskott från medlemmar och kunder som uppgår till mer än 5.000 kronor exklusive eventuell mervärdesskatt ska tas upp som övriga skulder.

Ett mottaget eller fakturerat belopp som avser medlemsavgift är inte ett förskott.

6.74 Obetalda ersättningar till anställda och andra som hänför sig till räkenskapsåret samt obetalda lagstadgade arbetsgivaravgifter på sådana ersättningar ska tas upp som övriga skulder om föreningen erhållit uppgift eller borde ha erhållit uppgift om dem och de sammanlagt uppgår till mer än 5.000 kronor per person.

6.75 Ränteutgifter som hänför sig till räkenskapsåret men som föreningen inte betalat ska tas upp som övriga skulder om de sammanlagt uppgår till mer än 5.000 kronor.

6.76 Om ett bidrag redovisas som intäkt i enlighet med punkt 7.3 b ska den del av bidraget som betalats till föreningen och som hänför sig till kommande räkenskapsår tas upp som övrig skuld.

6.77 Villkorade bidrag som enligt punkt 7.4 inte får redovisas som intäkt, ska tas upp som övriga skulder det räkenskapsår som bidragen utbetalas till föreningen.

Värdering av övriga skulder

6.78 En förening ska i balansräkningen ta upp sina övriga skulder till de belopp som anges på faktura, avtal eller liknande handling exklusive mervärdesskatt.

Kapitel 7 – Resultaträkningen

Intäkter

Intäkt av medlemsavgift

7.1 En förening ska redovisa en medlemsavgift som intäkt när medlemsavgiften betalas till föreningen.

Intäkt av gåva

7.2 En förening ska redovisa en erhållen gåva som intäkt när gåvan överlämnas till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt.

Intäkten ska motsvara tillgångens anskaffningsvärde beräknat enligt reglerna i punkt 3.6 och kapitel 6.

Om det i föreningens varulager ingår erhållna gåvor enligt punkt 3.2 som inte bokförts löpande och värdet enligt punkterna 6.41–6.47 på denna del av varulagret är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång ska skillnaden redovisas som intäkt.

Intäkt av bidrag

7.3 En förening får, om inte annat följer av punkterna 6.12, 6.22, 6.33 och 7.4, redovisa ett bidrag som intäkt

- a) det räkenskapsår bidraget betalas till föreningen, eller
- b) det eller de räkenskapsår bidraget hänför sig till.

Ett bidrag som hänför sig till räkenskapsåret men som inte betalats ut före räkenskapsårets utgång får redovisas som intäkt enligt första stycket b endast om det finns ett beslut och dokumentation om beloppets storlek innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt.

7.4 Ett villkorat bidrag ska redovisas som intäkt endast om bidraget med hög grad av sannolikhet inte kommer att återkrävas.

Övriga verksamhetsintäkter

7.5 Övriga verksamhetsintäkter är summan av följande:

- a) sådana inbetalningar som föreningen fått med anledning av övriga verksamhetsinkomster,
- b) skillnaden mellan föreningens fordringar, exklusive mervärdesskatt, vid räkenskapsårets utgång och ingång på medlemmar och kunder med anledning av att den fakturerat eller borde ha fakturerat övriga verksamhetsinkomster, samt
- c) skillnaden mellan föreningens skulder, exklusive mervärdesskatt, vid räkenskapsårets ingång och utgång till medlemmar och kunder för förskott enligt punkt 6.73 som avser övriga verksamhetsinkomster.

Försäljningsintäkter

7.6 Försäljningsintäkter är summan av följande:

- a) sådana inbetalningar som föreningen fått med anledning av försäljningsinkomster som avser varor och tjänster,
- b) skillnaden mellan föreningens fordringar, exklusive mervärdesskatt, vid räkenskapsårets utgång och ingång på medlemmar och kunder med anledning av att den fakturerat eller borde ha fakturerat försäljningsinkomster som avser varor och tjänster, samt
- c) skillnaden mellan föreningens skulder, exklusive mervärdesskatt, vid räkenskapsårets ingång och utgång till medlemmar och kunder för förskott enligt punkt 6.73 med anledning av försäljningsinkomster som avser varor och tjänster.

Intäkt av försäkringsersättning, skadestånd m.m.

7.7 En förening ska redovisa försäkringsersättning, skadestånd m.m. som intäkt när medlen kan disponeras eller föreningen på något annat sätt kan förfoga över inkomsten.

Intäkt vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar

7.8 Intäkt vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar redovisas för

- a) byggnader och markanläggningar enligt punkt 6.15,
- b) mark enligt punkt 6.24,
- c) maskiner, inventarier och förvärvade immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 6.36, och
- d) finansiella placeringar enligt punkt 6.64.

Ränteintäkt

7.9 En förening får redovisa ränteinkomst som intäkt det räkenskapsår som räntan erhålls eller beloppet hålls tillgängligt för föreningens räkning. Om de sammanlagda ej inbetalda räntorna överstiger 5.000 kronor ska de dock redovisas som intäkt det räkenskapsår de avser.

Utdelning

7.10 En förening ska redovisa utdelning som intäkt det räkenskapsår som utdelningen erhålls.

Intäkt till följd av omvärdering av finansiella placeringar

7.11 Intäkt till följd av omvärdering av finansiella placeringar är skillnaden mellan den finansiella placeringens värde på balansdagen enligt punkt 6.63 och dess bokförda värde, om värdet enligt punkt 6.63 är högre.

Kostnader

Allmänna kostnader i verksamheten

7.12 Kostnaderna för föreningens verksamhet är, med undantag av kostnader för personal, summan av följande:

- a) sådana utbetalningar, exklusive avdragsgill ingående mervärdesskatt, som föreningen gjort med anledning av utgifter i verksamheten,
- b) erhållna gåvor i form av varor som bokförts löpande,
- c) skillnaden mellan föreningens skulder, exklusive avdragsgill ingående mervärdesskatt, vid räkenskapsårets utgång och ingång till leverantörer med anledning av att föreningen erhållit faktura eller borde ha erhållit faktura,
- d) skillnaden mellan föreningens fordringar på leverantörer för förskott, exklusive avdragsgill ingående mervärdesskatt, enligt punkt 6.51 vid räkenskapsårets ingång och utgång, samt
- e) skillnaden mellan varulagrets värde enligt punkterna 6.41–6.47 vid räkenskapsårets ingång och utgång om inte annat följer av andra stycket.

Ingår det i varulagret gåvor enligt punkt 3.2 som inte bokförts löpande och har värdet på denna del av varulagret ökat ska skillnaden för denna del istället redovisas som intäkt enligt punkt 7.2 tredje stycket.

7.13 Kostnaderna för personal är summan av följande:

- a) sådana utbetalningar som föreningen gjort med anledning av utgifter för anställda och andra som erhåller ersättning för utfört arbete,
- b) skillnaden mellan föreningens skulder vid räkenskapsårets utgång och ingång avseende ersättningar till anställda och andra med tillhörande lagstadgade arbetsgivaravgifter enligt punkt 6.74,
- c) skillnaden mellan föreningens skulder vid räkenskapsårets utgång och ingång avseende lagstadgade arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på pensionskostnader enligt punkt 6.72, samt
- d) belopp motsvarande punkt 7.12 c och d som avser personal.

Kostnad vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar

7.14 Kostnad vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar redovisas för

- a) byggnader och markanläggningar enligt punkt 6.15,
- b) mark enligt punkt 6.24,
- c) maskiner, inventarier och förvärvade immateriella anläggningstillgångar enligt punkt 6.36, och
- d) finansiella placeringar enligt punkt 6.64.

Kostnad för skadestånd m. m.

7.15 En förening ska redovisa skadestånd m. m. som kostnad när utgiften betalas.

Räntekostnad

7.16 En förening får redovisa ränteutgifter som kostnad det räkenskapsår som räntan betalas. Om de sammanlagda ej utbetalda räntorna överstiger 5.000 kronor ska de dock redovisas som kostnad det räkenskapsår de avser.

Redovis-
ning

Kostnad för anläggningstillgångar och finansiella placeringar – avskrivningar, nedskrivningar, utrangeringar och omvärderingar

7.17 Kostnad för avskrivning och nedskrivning av anläggningstillgångar redovisas för

- a) immateriella tillgångar enligt punkt 6.3,
- b) byggnader och markanläggningar enligt punkterna 6.13 och 6.14 respektive 6.16,
- c) mark enligt punkt 6.23 respektive 6.25, och
- d) maskiner och inventarier enligt punkterna 6.34 och 6.35 respektive 6.37.

7.18 Kostnad till följd av utrangering av anläggningstillgångar redovisas för

- a) byggnader och markanläggningar enligt punkt 6.15, och
- b) maskiner och inventarier enligt punkt 6.36.

7.19 Kostnad till följd av omvärdering av finansiella placeringar är skillnaden mellan den finansiella placeringens värde på balansdagen enligt punkt 6.63 och dess bokförda värde, om värdet enligt punkt 6.63 är lägre.

Skatt

7.20 Föreningens skattekostnad är summan av

- a) beräknad skatt på räkenskapsårets överskott, och
- b) justering av tidigare räkenskapsårs redovisade inkomstskatt.

Kraftträdande

2010:1

Detta allmänna råd tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2010.

B Kommentarer

Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning

(punkterna 1.1–1.5)

Vilka ska tillämpa det allmänna rådet?

(punkterna 1.1 och 1.2)

Enligt 6 kap. 3 § bokföringslagen (1999:1078), BFL, ska alla bokföringsskyldiga¹ företag som inte upprättat årsredovisning avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Företag som har en nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får upprätta ett förenklat årsbokslut. Ideella föreningar, registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund (i det allmänna rådet benämnda föreningar) som väljer att upprätta ett förenklat årsbokslut ska följa det allmänna rådet.

Nettoomsättning är föreningens sammanlagda försäljning av varor och tjänster exklusive mervärdesskatt i den normala verksamheten, dvs. de intäkter som föreningen redovisar i posterna Övriga verksamhetsintäkter och Försäljningsintäkter. Vid bedömningen av om föreningen får upprätta ett förenklat årsbokslut ska föreningen till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

För att ett årsbokslut i förenklat form ska få upprättas ska föreningens intäkter enligt ovan normalt inte överstiga tre miljoner kronor. Om gränsvärdet överskrids något eller några enstaka år får föreningen ändå upprätta ett förenklat årsbokslut. Har en förening under flera år överskridit gränsen förlorar den dock rätten att använda reglerna.

En förening som bedriver flera verksamheter får tillämpa det allmänna rådet endast om det tillämpas på samtliga verksamheter. Detta gäller även om en verksamhet drivs gemensamt med någon annan. Gränsvärdet för nettoomsättningen och beloppsgränsen 5.000 kronor i punkterna 6.40, 6.52 och 6.75 gäller för föreningens samtliga verksamheter totalt.

En förening som är moderföretag i en koncern får inte tillämpa det allmänna rådet. En förening är moderföretag i en koncern bl. a. om den innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i ett företag, t. ex. i ett aktiebolag.

I det allmänna rådet finns inga särskilda regler för föreningar med skattepliktig verksamhet. I en allmännyttig förening kan en del av föreningens verksamhet vara

¹ En förening är bokföringsskyldig om den bedriver näringsverksamhet, är moderföretag i en koncern eller om värdet på föreningens tillgångar överstiger en och en halv miljon kronor. Se mer i Bokföringsnämndens information *Ideella föreningar m.fl. – Bokföringsskyldighet och hur den löpande bokföringen ska avslutas* samt i Bokföringsnämndens rapport *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m.*

skattepliktig, t.ex. serveringsverksamhet riktad till allmänheten. I en förening som inte är allmännyttig är all verksamhet skattepliktig med undantag för den verksamhet som finansieras med medlemsavgifter. Mer information om skattskyldighet för föreningar finns i Skatteverkets broschyr *Skatteregler för ideella föreningar och stiftelser* (SKV 324).

Reglerna i det allmänna rådet är i vissa fall inte förenliga med inkomstskattelagens regler, t.ex. när det gäller anskaffningsvärde för vissa tillgångar, anskaffningsvärde vid gåva och vissa regler om övriga fordringar och skulder. En förening med skattepliktig verksamhet kan ändå tillämpa det allmänna rådet men kan då behöva avstå från att använda vissa förenklingsregler i den skattepliktiga verksamheten eller behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen.

Vilka andra regler ska följas?

(punkt 1.3)

Utöver det allmänna rådet ska regler om verifikationer, arkivering och upplysning om bokföringssystemet också följas.

Det finns ytterligare regler som kan ha relevans för vissa föreningar. I bilaga 1 hänvisas till sådana regler.

En förening kan välja om den vill bokföra enligt kontantmetoden eller enligt faktureringsmetoden (se kapitel 4). Om föreningen väljer att bokföra enligt kontantmetoden finns regler för den löpande bokföringen i det allmänna rådet. Om föreningen däremot väljer att bokföra enligt faktureringsmetoden ska alla regler i BFNAR 2001:2 *Löpande bokföring* följas.

Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet?

(punkt 1.4)

Om en fråga inte alls är reglerad i det allmänna rådet och det inte heller finns någon hänvisning i det allmänna rådet till någon annan normgivning, får frågan lösas inom ramen för de allmänna principerna som det allmänna rådet ger uttryck för.

Andra vägledningar, rekommendationer eller specifika uttalanden är inte avsedda att tillämpas vid sidan av det allmänna rådet. Om föreningen t.ex. leasar tillgångar ska hyresutgiften för leasing hanteras enligt bestämmelserna om allmänna kostnader i verksamheten enligt punkt 7.12 och inte enligt annan normgivning som reglerar leasing.

Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas?

(punkt 1.5)

När en förening börjar tillämpa det allmänna rådet måste den upprätta en öppningsbalansräkning. Öppningsbalansräkningen kan utformas på samma sätt som balansräkningen i uppställningsschemat för förenklad årsbokslut i bilaga 2.

Om föreningen börjar verksamheten när reglerna börjar tillämpas ska de tillgångar och skulder som finns vid detta tillfälle tas upp till de värden som följer av reglerna i kapitel 6. De tillgångar och skulder som tas upp i öppningsbalansräkningen blir föreningens ingående balans för räkenskapsåret och ska därför inte bokföras i den löpande bokföringen.

Om föreningen redan bedriver verksamhet när reglerna börjar tillämpas ska föreningens tillgångar och skulder tas upp till de värden de hade vid föregående års utgång. Detta gäller av förenklings skull även om dessa värden inte överensstämmer med värderingsprinciperna i det allmänna rådet. Det innebär att en förening som tidigare upprättat ett årsbokslut eller en årsredovisning ska använda värdena i balansräkningen i föregående års årsbokslut eller årsredovisning. En förening som tidigare inte varit bokföringsskyldig för sin verksamhet, och där bokföringsskyldigheten har inträtt under året, ska använda värdena i de räkenskaper som finns för föregående år.

Tillgångar och skulder som tagits upp i öppningsbalansräkningen men som inte får bokföras enligt det allmänna rådet måste korrigeras. Korrigeringsarna bokförs i den löpande bokföringen för det räkenskapsår som det allmänna rådet börjar tillämpas.

Redovisning

Följande korrigeringar kan behöva göras:

- Tillgångar som inte längre får tas upp i föreningens balansräkning bokas om mot eget kapital (exempelvis internt upparbetade immateriella tillgångar).
- Avsättningar som inte längre får tas upp i föreningens balansräkning bokas om mot eget kapital.
- Upplupna respektive förutbetalda intäkter och kostnader tas upp som övriga fordringar respektive övriga skulder. När föreningen upprättar det förenklade årsbokslutet kommer dessa poster att påverka årets över- eller underskott.

Kommentarer till Kapitel 2 – Definitioner

(punkterna 2.1–2.4)

Bidrag

(punkt 2.1)

Bidrag är i det allmänna rådet likvida medel som en förening får från en bidragsgivare som är ett offentligrättsligt organ. Med ett offentligrättsligt organ 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 offentligrättsligt organ 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 därför vara ett offentligrättsligt organ i detta sammanhang. Om ett bidrag lämnas av annan än ett offentligrättsligt organ eller avser annat än likvida medel är det en erhållen gåva enligt det allmänna rådets definitioner.

Villkorade bidrag

(punkt 2.2)

Villkorade bidrag är bidrag som förenats med villkor som innebär återbetalningsskyldighet om villkoret inte uppfylls. Bidrag som förenats med andra villkor, t. ex. beträffande användningsområde, omfattas inte av begreppet villkorade bidrag.

Erhållna gåvor

(punkt 2.3)

Erhållna gåvor är tillgångar, med undantag för bidrag, som utan krav på motprestation av ekonomiskt värde lämnas till en förening från en givare. Bidrag är likvida medel som erhållits från offentligrättsliga organ. Det innebär att likvida medel som erhållits från andra än offentligrättsliga organ definieras som erhållna gåvor. Som erhållna gåvor räknas även förvärv genom testamente.

Anskaffningsvärde

(punkt 2.4)

Anskaffningsvärdet beräknas exklusive den ingående mervärdesskatt som föreningen får dra av. Det kan vara hela eller en del av mervärdesskatten som är avdragsgill. I mervärdesskattelagen (1994:200), ML, finns regler om när ingående mervärdesskatt är avdragsgill. Mer information om mervärdesskatt återfinns i Skatteverkets momsbroshyr (SKV 552). Information om mervärdesskatt i föreningar finns i Skatteverkets broshyr *Skatteregler för ideella föreningar och stiftelser* (SKV 324).

Kommentarer till Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen

(punkterna 3.1–3.8)

Tillgångar

(punkterna 3.1–3.3)

Bestämmelserna behandlar vilka tillgångar som ska bokföras i föreningen. Vilka övriga regler som gäller för redovisning av tillgångar anges i kapitel 6.

Medel som föreningen tagit emot för annans räkning ska bokföras som tillgång. Ett motsvarande belopp tas upp som en övrig skuld. Medel som tagits emot för annans räkning får inte tas upp som intäkt. Se exempel 7-2.

Erhållna gåvor med lågt och svårbestämt marknadsvärde som föreningen avser att sälja vidare, skänka bort eller utrangera behöver inte bokföras när de tas emot. Föreningen behöver därför inte lägga ner något arbete på att värdera t.ex. insamlade kläder som ska säljas vidare, skänkas bort eller som vid sorteringen bedöms vara i så dåligt skick att de måste slängas. Finns gåvorna kvar vid årets utgång ska de där-
emot tas upp och värderas enligt reglerna om varulager i kapitel 6. I en skattepliktig verksamhet kan det på grund av skattereglerna vara lämpligt att bokföra denna typ av gåvor löpande.

Skulder

(punkt 3.4)

En skuld som är tvistig ska bokföras som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Föreningen ska däremot inte bokföra uppenbart grundlösa krav som riktas mot föreningen. Så kallade luftfakturor är ett exempel på uppenbart grundlösa krav.

Inkomster

(punkterna 3.5 och 3.6)

Som inkomst ska endast det som föreningen får för egen räkning tas upp. Sådant som föreningen uppstår för någon annans räkning, t.ex. mervärdesskatt, är inte inkomst. Sådana medel tas istället upp som skuld. Det innebär att om föreningen agerar huvudman för annan eller på annat sätt har en juridiskt bindande skyldighet att lämna erhållna medel direkt vidare till annan ska dessa medel tas upp som övriga skulder. 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). Så kan också vara fallet om en lokalförening tar in medlemsavgift till t.ex. riksorganisationen. Se exempel 7-2.

Även i det fall en förening är mellanman kan den erhålla medel för egen räkning, t.ex. provision. Sådana medel tas upp som inkomst i föreningen.

Inkomst av medlemsavgift

Att avgöra vad som är medlemsavgift är normalt inte svårt. Det är oftast den avgift föreningen själv benämner medlemsavgift. Medlemsavgiften är en avgift till den allmänna föreningsverksamheten och innefattar inte avgift för en specifik verksamhet, t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift, och inte heller försäljning till medlemmarna.

Inkomst av gåva och bidrag

En erhållen gåva av likvida medel ska tas upp till det nominella värdet och övriga erhållna gåvor till anskaffningsvärdet enligt reglerna i kapitel 6. Ett bidrag ska tas upp till det belopp som står på beslutet eller motsvarande handling.

Övrig verksamhetsinkomst

Som övrig verksamhetsinkomst tas inkomst som har ett naturligt samband med föreningens ändamål upp, t.ex. terminsavgift för kurs, deltagaravgift i idrottsverksamhet eller serviceavgift. Eventuell mervärdesskatt räknas inte som inkomst utan bokförs på ett särskilt konto för utgående mervärdesskatt.

Inkomst vid försäljning

Ersättning för varor och tjänster omfattar ersättning för aktiviteter som en förening anordnar eller utför för att få in pengar till sin medlemsverksamhet, t.ex. en hembygdsförenings caféverksamhet. Eventuell mervärdesskatt räknas inte som inkomst utan bokförs på ett särskilt konto för utgående mervärdesskatt.

Inkomst av skadestånd, försäkringsersättning m.m.

Ett skadestånd eller en försäkringsersättning ska tas upp till det belopp som står på beslutet eller motsvarande handling.

Ränteinkomst och utdelning

Avkastningen på föreningens finansiella tillgångar ska tas upp till det belopp som står på räntebeskedet eller liknande handling.

Utgifter

(punkterna 3.7 och 3.8)

Som utgift ska endast det som föreningen ger ut för egen räkning tas upp. Det innebär att sådant som föreningen ger ut för någon annans räkning, t.ex. avdragsgill mervärdesskatt, inte är utgift. I föreningar som inte är mervärdesskatteskyldiga är dock betald mervärdesskatt en utgift.

Allmänna utgifter i verksamheten

Allmänna utgifter i föreningens verksamhet är utgifter för t.ex. lokal, hyra av anläggningstillgångar, reparation och underhåll av inventarier, reklam och personal. Även bidrag som föreningen lämnar till andra organisationer eller privatpersoner är utgifter i föreningens verksamhet.

Utgifterna ska tas upp till de belopp som står på kvitton, fakturor eller motsvarande handlingar. Mervärdesskatt räknas inte som utgift om den är avdragsgill för föreningen utan bokförs i så fall på ett särskilt konto för ingående mervärdesskatt. Mervärdesskatt som inte är avdragsgill är däremot en utgift i verksamheten.

Utgift för skadestånd m.m.

Ett skadestånd eller liknande ska tas upp till det belopp som står på beslutet eller motsvarande handling.

Ränteutgift

Ränteutgifter på föreningens låneskulder ska tas upp till de belopp som står på räntebesked eller liknande.

Kommentarer till Kapitel 4 – Löpande bokföring

(punkterna 4.1–4.9)

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

(punkt 4.1)

Det allmänna rådet bygger på kontantmetoden. En förening får välja att i stället tillämpa faktureringsmetoden. En förening som väljer att bokföra enligt faktureringsmetoden ska tillämpa BFNAR 2001:2 *Löpande bokföring* i sin helhet i stället för punkterna 4.2–4.9 i det allmänna rådet.

BFL har som grundprincip att alla affärshändelser ska bokföras löpande (faktureringsmetoden). En affärshändelse är en händelse som förändrar storleken eller sammansättningen av föreningens förmögenhet. Grundprincipen innebär normalt att ett inköp ger upphov till flera bokföringsåtgärder. När föreningen får fakturan för varan bokförs en skuld till leverantören. När föreningen betalar bokförs en minskning av leverantörsskulden och av likvida medel (kassa eller tillgodohavande på ett konto).

Kontantmetoden

(punkterna 4.2–4.9)

Vad innebär kontantmetoden?

(punkt 4.2)

Kontantmetoden innebär att föreningen under löpande år bara bokför föreningens betalningshändelser, dvs. in- och utbetalningar. I exemplet ovan innebär det att den

skuld som uppstår när föreningen köper varorna och får fakturan inte leder till någon bokföringsåtgärd. Först när föreningen betalar bokförs inköpet.

Betalningshändelser kan vara kontantbetalningar eller övriga betalningar. Till gruppen övriga betalningar hör t. ex. betalningar med kontokort eller genom girering.

Även erhållna och lämnade gåvor ska bokföras löpande. Detta gäller dock inte om BFLs regel om undantag från löpande bokföring för erhållna gåvor med svårbestämt men lågt marknadsvärde (5 kap. 1 § andra stycket BFL) tillämpas, (se punkt 3.2).

Presentationen av bokföringsposterna

(punkterna 4.3 och 4.4)

BFL kräver att en affärshändelse ska kunna presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring).

Kravet på att bokföringen ska kunna presenteras i registreringsordning innebär att det ska gå att läsa ut ur bokföringen i vilken ordning bokföringsposterna har förts in i bokföringssystemet.

Kravet på att bokföringen ska kunna presenteras i systematisk ordning innebär att affärshändelserna är sorterade med hänsyn till deras art (exempelvis försäljning respektive varuinköp). För föreningar som tillämpar det allmänna rådet är kraven på en systematisk uppdelning av affärshändelserna små. I princip räcker det att föreningens löpande bokföring är organiserad så, att det finns ett konto för varje post som föreningen redovisar i det förenklade årsbokslutet.

Då det ska framgå i vilken ordning affärshändelserna bokförts anges ett verifikationsnummer eller motsvarande. Vidare ska det framgå vilka konton transaktionen bokförts på samt bokfört belopp. Kontering behöver inte göras genom angivande av kontonummer. I föreningar med ett mindre antal verifikationer är det tillräckligt att ange kontoslag (t. ex. övriga utgifter) eller affärshändelsens art (t. ex. varuinköp). Det måste gå att se sambandet mellan verifikationen och bokföringsposten (på dagboksbladet eller i bokföringsprogrammet). Om föreningen inte angett datum för transaktionen ska det i vart fall framgå vilken månad som transaktionen hör till. Se även kommentar till punkterna 4.6–4.8 om när bokföring ska ske.

Bestämmelser om underlagen för bokföringen (verifikationerna) finns i BFNAR 2000:6 *Verifikationer*.

Likartade affärshändelser hänförliga till en och samma dag som dokumenteras genom flera verifikationer får bokföras och presenteras i sammandrag, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i bokföringsposten.

Rättelse av bokföringspost

(punkt 4.5)

Bokföringen ska alltid ske på ett varaktigt sätt och det som har bokförts får aldrig utplånas eller göras oläsligt. Alla rättelser ska göras så att den ursprungliga uppgiften fortfarande är läsbar. Upptäcks felet i efterhand måste rättelse göras genom en särskild verifikation. Av den tidigare bokförda posten ska det utan svårighet gå att få reda på att den har rättats, t. ex. genom att rättelsepostens verifikationsnummer anges på den tidigare verifikationen.

Redovisning

Tidpunkt för bokföring under året

(punkterna 4.6–4.8)

Den tid man har på sig innan transaktionen ska vara bokförd är lika lång, oavsett om man använder faktureringsmetoden eller kontantmetoden. Kontanta betalningar ska bokföras senast följande arbetsdag, och övriga affärshändelser ska bokföras så snart som möjligt.

En annan sak är att reglerna om tidpunkten för bokföring naturligtvis påverkas av vad det är som ska bokföras. Exemplet med inköpstransaktionen (kommentaren till punkt 4.1) kan visa på skillnaderna. För en förening som bokför enligt faktureringsmetoden börjar tidsfristen för när transaktionen senast ska bokföras löpa i och med

att leveransen skett och fakturan erhållits. Senast vid utgången av månaden efter leveransmånaden ska skulden normalt vara bokförd.

En förening som bokför enligt kontantmetoden behöver inte bokföra transaktionen förrän föreningen betalat. Först då börjar fristen för när transaktionen senast ska bokföras att löpa. Föreningen ska bokföra transaktionen senast arbetsdagen efter om betalningen görs kontant och annars senast vid utgången av månaden efter betalningen. I avvaktan på bokföring ska verifikationerna hållas ordnade, t.ex. insorteras löpande i en pärm för månadens verifikationer. För kontantmetoden är det även viktigt att det finns fastställda rutiner för hanteringen av obetalda fakturor.

Om det förekommer kontanta transaktioner i föreningen måste de löpande bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning, t.ex. i en kassabok, senast arbetsdagen efter varje kontant betalning. Detta gäller även om en kontant inbetalning omgående sätts in på ett bankkonto. Bokföringen för presentation i systematisk ordning kan föreningen däremot vänta med till utgången av påföljande månad. Detsamma gäller bokföring av övriga transaktioner i verksamheten. Verifikationer som avser sådana transaktioner kan därför ordnas och sedan en gång per månad bokföras eller lämnas till t.ex. en redovisningskonsult för bokföring.

Med begreppet arbetsdag åsyftas den nästföljande dag då arbete bedrivs i verksamheten och tidsrymden kan därför variera mellan olika verksamheter. Vid bedömningen av när senaste tidpunkt för bokföring infaller måste även hänsyn tas till tidsrymden mellan två på varandra följande arbetsdagar. Är verksamheten koncentrerad till perioder klart åtskilda från varandra kan bokföring behöva ske i direkt anslutning till när affärshändelsen inträffar, om lång tid kommer att förflyta till påföljande arbetsdag.

För både kontanttransaktioner och andra affärshändelser gäller att en förening i vissa fall kan dröja längre än till dagen efter en kontanttransaktion eller längre än till utgången av månaden efter andra betalningar. Det gäller t.ex. om den som sköter bokföringen är sjuk och sjukdomen hindrar att transaktionerna bokförs. Om sjukdomen inte bara är helt kortvarig, är föreningen skyldig att se till att någon annan tar över ansvaret för bokföringen.

Bokslutshändelser vid årets slut

(punkt 4.9)

Om en förening tillämpat kontantmetoden under löpande år måste den i samband med bokslutet bokföra

- fordrings- och skuldposter, samt
- övriga poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader.

I det allmänna rådet används samlingsbeteckningen bokslutshändelser för de transaktioner som måste bokföras i samband med bokslutet.

Vad är bokslutshändelser?

Utgångspunkten i kontantmetoden är att föreningens löpande bokföring bara innehåller in- och utbetalningar samt lämnade och vissa erhållna gåvor när räkenskapsåret löpt ut. Vad som ska bokföras utöver detta bestäms av intäkt- och kostnadsreglerna i kapitel 7 (resultaträkningen) och reglerna i kapitel 6 om vad som ska tas upp som en tillgång och skuld i föreningen (balansräkningen).

Hur bokförs bokslutshändelser?

Föreningar som bokför enligt kontantmetoden får upprätta en särskild förteckning (s.k. bokslutsunderlag) över räkenskapsårets bokslutshändelser. Denna förteckning utgör då samtidigt bokföring i registreringsordning och verifikation för bokslutshändelserna. På en sådan förteckning ska föreningen t.ex. anteckna

- a) hur avskrivningar beräknats,
- b) hur varulagret värderats (vilka poster som ingår och till vilket värde), se exempel 6-11,

- c) vilka kundfordringar som finns respektive belopp,
- d) hur finansiella placeringar värderats (vilka placeringar som ingår och till vilket värde), se exempel 7-12,
- e) vilka leverantörsskulder som finns respektive belopp,
- f) vilka övriga fordringar och skulder (bl.a. till leverantörer och till kunder) som finns respektive belopp, och
- g) hur föreningens intäkter respektive kostnader beräknats, se exempel 7-9 a, 7-10 a och 7-11.

Ett bokslutsunderlag ska innehålla de uppgifter som ska framgå av en verifikation och av den löpande bokföringen. Det innebär att det av bokslutsunderlaget ska framgå när det har sammanställts, vad det avser samt vilka poster i det förenklade årsbokslutet som berörs och till vilka belopp. Det ska även innehålla ett verifikationsnummer.

I och med att uppgifterna förs in i det förenklade årsbokslutet uppfylls bokförings-skyldigheten och någon ytterligare bokföringsåtgärd behöver inte vidtas.

Bokslutshändelserna får även bokföras på vanligt sätt, dvs. genom att en verifikation upprättas och bokförs för presentation i registreringsordning och systematisk ordning. Väljer föreningen att bokföra bokslutshändelserna kan bokslutsunderlaget ändå användas som verifikation.

Kommentarer till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet

(punkterna 5.1–5.3)

Det förenklade årsbokslutets utformning

BFL ger utrymme för ett förenklat årsbokslut. I det förenklade årsbokslutet behöver föreningen inte följa reglerna i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Det förenklade årsbokslutet ska innehålla en resultaträkning och en balansräkning och upprättas enligt god redovisningssed.

Enligt det allmänna rådet får föreningen lämna tilläggsupplysningar till resultaträkningen och balansräkningen. Tilläggsupplysningarna är då en del av det förenklade årsbokslutet. De kan t.ex. lämnas som noter till posterna i resultaträkningen och balansräkningen. Se exempel 5-2.

Vill föreningen lämna annan information än ekonomisk kan det göras i t.ex. en verksamhetsberättelse. Verksamhetsberättelsen är inte en del av det förenklade årsbokslutet.

En förening som upprättar årsbokslut i förenklad form ska upprätta sitt bokslut enligt den uppställningsform som det allmänna rådet anger (se bilaga 2).

Benämningen av posterna och summeringsraderna i uppställningsformen för det förenklade årsbokslutet får anpassas om det bättre beskriver deras innehåll. Det är t.ex. lämpligt att anpassa summeringsraden Årets över-/underskott till aktuellt förhållande. Posten Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar kan ändras till t.ex. Avskrivningar av inventarier om föreningen inte har gjort några nedskrivningar och inte heller har immateriella anläggningstillgångar eller byggnader och mark. Benämningen av rubrikerna får däremot inte ändras.

En rubrik, post eller summeringsrad får utelämnas om det inte finns något att redovisa. En förening får däremot inte lägga till andra rubriker, poster eller summeringsradar än de som finns i uppställningsformen och inte heller slå samman posterna. Om föreningen t.ex. vill visa vilka kostnader som ingår i posten Verksamhetskostnader får detta inte göras i resultaträkningen utan i en tilläggsupplysning. På samma sätt får en förening som vill visa att det ingår ändamålsbestämda medel i posten Balanserade överskott göra det i en tilläggsupplysning till Eget kapital. Se exempel 5-2.

Intäkter och kostnader redovisas var för sig i det förenklade årsbokslutet. Det innebär att om föreningen t.ex. anordnar ett läger eller ett lotteri får resultatet för aktiviteten inte nettoredovisas som ett totalt över- eller underskott.

En förening ska lämna jämförande siffror för närmast föregående år till resultaträkningens och balansräkningens alla poster och summeringsrader.

I exempel 5-1 finns förslag på arbetsgång när ett förenklat årsbokslut upprättas.

Underskrift och arkivering

Enligt BFL, som hänvisar till 2 kap. 7 § ÅRL, ska det förenklade årsbokslutet innehålla uppgift om den dag då det undertecknades och skrivs under av samtliga styrelseledamöter. Underskriften ska göras på det förenklade årsbokslutet och inte bara på föreningens verksamhetsberättelse.

Om någon av dem som undertecknar det förenklade årsbokslutet har anmält en avvikande mening, och den avvikande meningen har antecknats till styrelsens protokoll, ska yttrandet fogas till det förenklade årsbokslutet.

Det förenklade årsbokslutet ska sparas i sju år tillsammans med bokföringen och bokslutsunderlagen. Regler om arkivering finns i BFNAR 2000:5 *Räkenskapsinformation och dess arkivering*.

Kommentarer till Kapitel 6 – Balansräkningen

(punkterna 6.1–6.78)

Förteckning över anläggningstillgångar

(punkt 6.1)

Punkt 6.1 om förteckning av anläggningstillgångar innebär en förenkling jämfört med de regler om anläggningsregister som gäller för andra företag. I en förening som upprättar förenklat årsbokslut räcker det att upprätta en förteckning med uppgift om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och nyttjandeperiod i föreningen. Detta register kan vara mycket enkelt. Ett handskrivet papper med uppgift om tillgången, anskaffningsdatum, anskaffningsvärde och nyttjandeperiod räcker. Förteckningen kan också upprättas på så sätt att föreningen sparas kopior av fakturorna med en anteckning om nyttjandeperiod.

Uppgifter om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och nyttjandeperiod behövs för att man ska kunna se vilka anläggningstillgångar som finns och vilket värde de har. Förteckningen över anläggningstillgångarna kan också användas om föreningen ska försäkra sina tillgångar.

Om föreningen bara har ett fåtal anläggningstillgångar och den löpande bokföringen är organiserad så, att man redan av den kan få en tillfredsställande kontroll och överblick över dessa, behöver föreningen inte upprätta någon särskild förteckning. Det måste dock gå att ta fram uppgifter om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och nyttjandeperiod för inventarierna.

Immateriella anläggningstillgångar

(punkterna 6.2 och 6.3)

Immateriella tillgångar är t.ex. varumärken, licenser och hyresrätter.

Immateriella anläggningstillgångar som ska tas upp i balansräkningen

(punkt 6.2)

Det är endast förvärvade immateriella tillgångar som får tas upp i balansräkningen. Det innebär att utgifter för t.ex. en hemsida kan få tas upp om föreningen köper hela hemsidan av någon annan. En egentillverkad sida där vissa tjänster och programvaror har köpts in kan inte tas upp i balansräkningen till någon del. Ytterligare krav för att en köpt hemsida ska kunna tas upp i balansräkningen är att det är sannolikt att den kommer att ge föreningen intäkter och att den har ett bestående värde. Utgiften får annars hanteras som allmän kostnad i verksamheten enligt punkt 7.12.

Beräkning av bokfört värde, anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar

(punkt 6.3)

För immateriella tillgångar gäller samma regler om beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningar och nedskrivningar som för maskiner och inventarier. Nyttjandeperioden ska dock bestämmas till högst fem år. Bestämmelserna om mindre värde och kort ekonomisk livslängd får inte tillämpas.

Byggnader och markanläggningar

(punkterna 6.4–6.16)

Mark och byggnad är särskiljbara enheter, även om de förvärvats som en enhet. Mark har normalt obegränsad livslängd och ska inte skrivas av, medan byggnader ska skrivas av. I avskrivningshänseende ska mark därför separeras från byggnader även om de förvärvats som en enhet. Värdet ska normalt fördelas med utgångspunkt i taxeringsvärdet. Om fastigheten saknar taxeringsvärde ska fördelningen göras på annan skälig grund. Om fastigheten tidigare har haft ett taxeringsvärde kan fördelningen mellan mark och byggnad göras utifrån detta taxeringsvärde. I annat fall kan fördelningen uppskattas genom en fiktiv beräkning av taxeringsvärdet med hjälp av Skatteverkets e-tjänst *Beräkna taxeringsvärde*.

Byggnader och markanläggningar som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.5 och 6.6)

Huvudregel

(punkt 6.5)

Det som avgör när en byggnad eller markanläggning ska tas upp i balansräkningen är hur tillgången har förvärvats.

Hur påbörjade men ej färdigställda egentillverkade byggnader och markanläggningar ska redovisas framgår av punkt 6.21.

Byggnader och markanläggningar med kort ekonomisk livslängd behöver inte tas upp i balansräkningen

(punkt 6.6)

Skatterättsligt är det tillåtet med direktavskrivning på byggnader och markanläggningar som är avsedda att användas bara ett fåtal år (19 kap. 6 § och 20 kap. 8 § IL). Sådana byggnader och markanläggningar behöver därför inte heller tas upp i balansräkningen. Det kan t.ex. vara fråga om en barack eller liknande som är avsedd att användas enbart under en övergångsperiod, t.ex. i avvaktan på att egentliga lokaler ska iordningställas. Sådana tillfälliga byggnader åsätts normalt inte något taxeringsvärde.

Bokfört värde för byggnader och markanläggningar

(punkt 6.7)

Byggnad och markanläggning tas upp till anskaffningsvärdet minskat med avskrivningar och nedskrivningar. Om en nedskrivning återförs ökas värdet. Uppskrivning av byggnad och markanläggning är inte tillåten.

Anskaffningsvärdet för byggnader och markanläggningar

(punkterna 6.8–6.12)

För byggnader och mark gäller att alla utgifter som kan hänföras till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet. Utgifter vid förvärvet såsom iordningställande av plats, leverans och hantering, installation, mäklartjänster samt lagfart räknas in i anskaffningsvärdet. Även anställdas arbete i samband med förvärvet räknas in. Värdet beräknas på utgifterna för anskaffandet exklusive avdragsgill mervärdesskatt, (se punkt 2.4).

Får föreningen byggnad och mark i gåva är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället. En fastighets taxeringsvärde anses vara 75 procent av det verk-

liga värdet. Det verkliga värdet för byggnad och mark med taxeringsvärde ska därför bestämmas till taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 (100/75).

En markanläggning tas upp separat endast om den är egentillverkad. Om föreningen köper en fastighet eller får en fastighet i gåva redovisas en eventuell markanläggning som mark och skrivs därmed inte av.

Avskrivningar av byggnader och markanläggningar

(punkterna 6.13 och 6.14)

Byggnader och markanläggningar ska skrivas av med hänsyn till den tid de bedöms vara till nytta i föreningen, dvs. nyttjandeperioden.

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om procentsatser för värdeminskningsavdrag för byggnader i näringsverksamhet.² Dessa får även tillämpas i det förenklade årsbokslutet.

Nyttjandeperioden för en markanläggning får bestämmas till vad som gäller för markanläggningar enligt skattereglerna, dvs. 10 år för täckdiken och skogsvägar och 20 år för övriga markanläggningar.

Avskrivningar ska påbörjas det år byggnaden eller markanläggningen tas i bruk. Vad gäller byggnader får avskrivning påbörjas första året den tas upp som byggnad i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Det innebär att en egentillverkad byggnad eller markanläggning som inte är färdigställd inte skrivs av.

Om en fastighet har erhållits som gåva i en skattepliktig verksamhet kan avskrivningsbeloppen behöva justeras i inkomstdeklarationen eftersom inkomstskattelagens regler om anskaffningsvärde vid gåva skiljer sig från reglerna i det allmänna rådet.

Utrangeringar och avyttringar av byggnader och markanläggningar

(punkt 6.15)

Vid försäljning av byggnader och markanläggningar redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet i posten Övriga intäkter om försäljningen sker med vinst. Innebär försäljningen förlust redovisas skillnaden i posten Övriga kostnader. Även vid uttrangering redovisas det bokförda värdet i posten Övriga kostnader. När en tillgång uttrangerats ska den inte längre vara med i balansräkningen. En tillgång som inte längre finns i föreningen ska också strykas i förteckningen över anläggningstillgångar (punkt 6.1).

Nedskrivningar av byggnader och markanläggningar

(punkt 6.16)

En tillgång ska skrivas ned om det klart framgår att värdet på den är betydligt lägre än bokfört värde. Med bokfört värde avses det värde tillgången har i redovisningen (även kallat redovisat värde). En uppskattning av tillgångens värde ska göras av föreningen. I en fortgående verksamhet är det byggnadens eller markanläggningens nytta i verksamheten som är utgångspunkt för bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkt för bedömningen. Normalt behöver därför en byggnad eller en markanläggning skrivas ned endast om den har förstörts.

Nedskrivningen ska fördelas på varje tillgång för sig när det gäller mark, markanläggningar och byggnader.

En nedskrivning av en byggnad eller en markanläggning är inte skattemässigt avdragsgill utan en justering måste göras i inkomstdeklarationen i en skattskyldig förening.

² Jfr Skatteverkets allmänna råd om procentsatser för värdeminskningsavdrag för byggnader i näringsverksamhet SKVA 2005:5 och SKV M 2005:5 och uppdateringar av dessa.

Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av

(punkterna 6.17–6.25)

Mark och byggnad är särskiljbara enheter, även om de förvärvats som en enhet. Mark har normalt obegränsad livslängd och ska inte skrivas av, medan byggnader ska skrivas av. I avskrivningshänseende ska mark därför separeras från byggnader även om de förvärvats som en enhet. Värdet ska normalt fördelas med utgångspunkt i taxeringsvärdet eller, om fastigheten saknar taxeringsvärde, på annan skälig grund.

Mark som ska tas upp i balansräkningen

(punkt 6.18)

Mark ska tas upp i balansräkningen vid tillträdet eller om marken erhålls i gåva, när gåvan överlämnas till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt.

Beräkning av anskaffningsvärde, avskrivningar, avyttringar och nedskrivningar

(punkterna 6.19–6.25)

Avskrivning av egentillverkade byggnader, markanläggningar, maskiner eller inventarier får inte göras så länge objektet inte är färdigställt. Fram till dess tas objektet upp i balansräkningen till nedlagda utgifter i enlighet med punkt 6.21. När objektet är färdigställt flyttas det (genom omkontering) till respektive tillgångsslag. Reglerna för beräkning av anskaffningsvärde, avyttring och nedskrivning är desamma som för byggnad och markanläggning respektive maskiner och inventarier.

Även för mark är reglerna desamma som för byggnad och markanläggning. Ytterligare vägledning kan därför hämtas i kommentaren till det avsnittet. Mark ska där emot inte skrivas av. Om mark blir värdelös redovisas det bokförda värdet som kostnad.

Maskiner och inventarier

(punkterna 6.26–6.37)

Maskiner och inventarier som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.26–6.28)

Huvudregel

(punkt 6.26)

De maskiner och inventarier som har levererats eller färdigställts på balansdagen ska tas upp i balansräkningen. Hur påbörjade men ej färdigställda egentillverkade maskiner och inventarier ska redovisas framgår av punkt 6.21.

Maskiner och inventarier av mindre värde behöver inte tas upp i balansräkningen

(punkt 6.27)

En maskin eller inventarie får kostnadsföras direkt om utgiften (anskaffningsvärdet) understiger ett halvt prisbasbelopp med tillägg för den mervärdesskatt som inte ska dras av eller återbetalas enligt mervärdesskattelagen. Detta undantag ska motsvara vad man skattemässigt kan få omedelbart avdrag för.

Det innebär, om prisbasbeloppet är 42.000 kronor och mervärdesskatten 25 %, att beloppsgränsen för inventarier av mindre värde blir 26.249 kronor (20.999 + 5.250) i en förening som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. I en förening som endast har rätt till avdrag för 50 % av mervärdesskatten blir beloppsgränsen 23.624 kronor (20.999 + 2.625) och i en förening med full avdragsrätt blir den 20.999 kronor.

För anskaffningar bestående av flera inventarier ska prövningen avse inventariernas sammanlagda anskaffningsvärde om inventarierna har ett naturligt samband (exempelvis 10 stolar à 3.500 kronor till ett konferensrum). Motsvarande gäller anskaffning av olika inventarier som kan anses vara ett led i en större inventarieinvestering.

Redovis-
ning

Maskiner och inventarier med kort ekonomisk livslängd behöver inte tas upp i balansräkningen

(punkt 6.28)

Både skatterättsligt (18 kap. 4 § IL) och i det förenklade årsboksutet är det tillåtet att direkt kostnadsföra maskiner och inventarier med kort ekonomisk livslängd, s.k. tre-årsinventarier. Utgångspunkten vid bedömningen av den ekonomiska livslängden är den typiska livslängden för tillgången. Föreningen ska dock även ta hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet. Den ska då – förutom den fysiska förslitningen – också beakta andra ekonomiska faktorer, såsom den tekniska utvecklingen, konkurrensförhållandena och det användningsområde tillgången har i föreningen.

Begreppet ekonomisk livslängd ska inte förväxlas med begreppet nyttjandeperiod som utgår från hur länge tillgången ska användas i föreningen. Begreppet nyttjandeperiod används när avskrivningstiden ska beräknas.

Bokfört värde för maskiner och inventarier

(punkt 6.29)

Maskiner och inventarier tas upp till anskaffningsvärdet minskat med avskrivningar och nedskrivningar. Om en nedskrivning återförs ökas värdet.

Anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier

(punkterna 6.30–6.33)

Köp av maskiner och inventarier

(punkt 6.30)

Anskaffningsvärdet vid köp av maskiner och inventarier är som huvudregel endast inköpspriset och andra direkt hänförliga utgifter som ingår i fakturabeloppet. Normalt ska man bara behöva titta på fakturan för att få fram anskaffningsvärdet. Exempel på direkt hänförliga utgifter som kan framgå av fakturan är leverans och hantering samt installation.

Andra externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet och som direkt kan hänföras till tillgången, t.ex. utgifter för iordningställande av en plats eller ett område för uppförande eller installation av tillgången, leverans och hantering, installation och konsulttjänster, ska tas med i anskaffningsvärdet om de sammanlagt uppgår till mer än 5.000 kronor per maskin eller inventarie. Utgifterna får räknas in i anskaffningsvärdet även om de inte överstiger 5.000 kronor. Om föreningen köper en maskin för 20.000 kronor och betalar en fristående transportfirma 8.000 kronor för leveransen, ska utgiften för leveransen ingå i anskaffningsvärdet, som alltså blir 28.000 kronor. Uppgår istället utgiften för leveransen till 4.000 kronor får, men behöver inte, utgiften ingå i anskaffningsvärdet. Utgiften är beloppet exklusive avdragsgill mervärdesskatt.

En förening som köper maskiner eller inventarier till en skattepliktig verksamhet kan behöva räkna in externa utgifter som understiger 5.000 kronor i anskaffningsvärdet för att få överensstämmelse med reglerna i inkomstskattelagen.

Egentillverkning av maskiner och inventarier

(punkt 6.31)

Principen för beräkning av anskaffningsvärdet på egentillverkade maskiner och inventarier är densamma som för köpta tillgångar. Anskaffningsvärdet är som huvudregel utgiften för materialet, dvs. det belopp som anges på fakturan för materialet. Andra externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet men som kan hänföras till tillgången ska räknas med om de sammanlagt uppgår till mer än 5.000 kronor för att få inventarien färdigställd. Utgifterna får räknas in i anskaffningsvärdet även om de inte överstiger 5.000 kronor. Utgiften är beloppet exklusive avdragsgill mervärdesskatt.

En förening som tillverkar maskiner eller inventarier i en skattepliktig verksamhet kan behöva räkna in externa utgifter som understiger 5.000 kronor i anskaffningsvärdet för att få överensstämmelse med reglerna i inkomstskattelagen.

Övriga förvärv av maskiner och inventarier

(punkt 6.32)

För maskiner eller inventarier som erhålls i gåva är anskaffningsvärdet verkligt värde vid förvärvstillfället.

Avskrivningar av maskiner och inventarier

(punkterna 6.34 och 6.35)

Maskiner och inventarier ska skrivas av med hänsyn till den tid de bedöms vara till nytta i föreningen, dvs. nyttjandeperioden. Av förenklingskäl får nyttjandeperioden bestämmas till fem år.

Utrangeringar och avyttringar av maskiner och inventarier

(punkt 6.36)

Vid försäljning av maskiner och inventarier redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet i posten Övriga intäkter om försäljningen sker med vinst. Innebär försäljningen förlust redovisas skillnaden i posten Övriga kostnader. Även vid utrangering redovisas det bokförda värdet i posten Övriga kostnader.

När en tillgång utrangerats, dvs. kasserats, ska den inte längre vara med i balansräkningen. En tillgång som inte längre finns i föreningen ska också strykas i förteckningen över anläggningstillgångar (punkt 6.1).

Nedskrivningar av maskiner och inventarier

(punkt 6.37)

En maskin eller inventarie ska skrivas ned om det klart framgår att värdet på den avviker betydligt från bokfört värde. Med bokfört värde avses det värde tillgången har i redovisningen (även kallat redovisat värde). En uppskattning av tillgångarnas värde ska göras av föreningen. I en fortgående verksamhet är det maskinens eller inventariens nytta i verksamheten som är utgångspunkt för bedömningen av nedskrivningsbehovet. I en försäljningssituation är det i stället det beräknade försäljningsvärdet som är utgångspunkt för bedömningen. Normalt behöver en maskin eller inventarie skrivas ned endast om den har förstörts.

Varulager

(punkterna 6.38–6.47)

Varulager utgörs av tillgångar som är avsedda att säljas. I en förening som tillverkar varor för försäljning ingår även varor som är under tillverkning och tillgångar som ska användas i tillverkningen i varulagret.

Varulager som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.38–6.40)

Huvudregel

(punkterna 6.38 och 6.39)

Det ska vara enkelt för föreningen att konstatera vad som ingår i lagret vid årsskiftet. Reglerna innebär att det endast är skänkta eller inköpta varor som levererats som ska tas med i lagerposten i det förenklade årsbokslutet.

Sålda varor som lämnat föreningen ska inte heller tas med i lagerposten i det förenklade årsbokslutet. Detta gäller även om föreningen ska fakturera kunden men ännu inte gjort det. Det medför att kostnaden respektive intäkten för varor där faktura inte har skickats hamnar på olika år.

Under året kan varuinköp löpande bokföras som utgift. Varor som erhålls i gåva och som har ett svärbestämt men lågt värde behöver inte bokföras löpande (se punkt 3.2). De gåvor som finns kvar på balansdagen tas däremot upp som varulager.

Redovis-
ning

Ett lager med ett oväsentligt värde behöver inte tas upp

(punkt 6.40)

Ett lager med ett sammanlagt värde på högst 5.000 kronor behöver inte tas upp i balansräkningen. En förening som tillämpar denna regel på varulager i en skattepliktig verksamhet kan behöva göra justeringar i inkomstdeklarationen.

Värdering av varulager

(punkterna 6.41–6.47)

Beräkning av anskaffningsvärdet för varulagret (för varje sorts vara)

(punkterna 6.41–6.44)

Anskaffningsvärdet för en köpt vara är inköpspriset och andra utgifter som framgår av fakturan.

Andra utgifter för varornas förvärv som inte framgår av fakturan får räknas in i anskaffningsvärdet. Andra utgifter som direkt kan hänföras till varans förvärv är t.ex. tull- och importutgifter, utgifter för transport och andra hanteringsutgifter. En förening som har varulager i en skattepliktig verksamhet kan behöva räkna in dessa utgifter i anskaffningsvärdet för att få överensstämmelse med reglerna i inkomstskattelagen.

Anskaffningsvärdet får beräknas med utgångspunkt från det pris som anges på den senast mottagna fakturan för den sorts varor som ska värderas. Priset får användas som anskaffningsvärde för samtliga varor som finns kvar i lagret av den sorten. Det får givetvis inte vara en faktura där speciella förhållanden föranlett en onormal prissättning utan den senaste fakturan med normala villkor.

Om värdet inte beräknas enligt den senast mottagna fakturan, ska anskaffningsvärdet istället beräknas enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), vägda genomsnittspriser eller någon annan liknande princip. FIFU-principen innebär att om varor av samma slag köpts in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist. En förening som har varulager i en skattepliktig verksamhet kan, för att få överensstämmelse med inkomstskattelagens regler, behöva tillämpa någon av dessa principer.

Vid förvärv genom gåva är anskaffningsvärdet verkligt värde vid förvärvstillfället. För varor som föreningen har för avsikt att skänka bort är verkligt värde detsamma som försäkringsvärdet. Med försäkringsvärde avses det värde föreningen försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till noll kronor.

Om BFLs regel om undantag från löpande bokföring för erhållna gåvor med svårbestämt men lågt marknadsvärde (5 kap. 1 § andra stycket BFL) har tillämpats ska, enligt punkt 3.2, endast de varor som finns kvar på balansdagen tas upp och värderas. Även för dessa varor är anskaffningsvärdet det verkliga värdet vid förvärvstillfället, dvs. när de togs emot. Normalt förändras dock inte värdet mellan gåvotillfället och balansdagen.

Värdering av varulagret (lagret som helhet)

(punkterna 6.45–6.47)

En viktig utgångspunkt vid värdering av tillgångar är att värderingen ska göras med en rimlig grad av försiktighet. Detta innebär bl. a. att en tillgång inte får övervärderas. Varor som ligger i lager förlorar normalt i värde. De kan bli omoderna eller defekta.

Om det står klart att det värde lagret kan säljas för (exklusive eventuell mervärdes-skatt) är betydligt lägre än lagrets sammanlagda anskaffningsvärde ska värdenedgången beräknas och varulagret tas upp till anskaffningsvärdet minskat med värdenedgången.

När värdenedgången beräknas, måste föreningen för varje post (vara) bestämma dels anskaffningsvärdet, dels hur mycket lägre värdet egentligen är. Det är dock tillåtet med en kollektiv värdering för homogena varugrupper eller då en individuell värdering av kostnadsskäl är svår att motivera.

Om lagrets värde inte är betydligt lägre än det sammanlagda anskaffningsvärdet får föreningen istället göra avdrag för en schablonmässigt beräknad värdenedgång med tre procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde.

Kundfordringar

(punkterna 6.48–6.50)

Även om föreningen redovisar enligt kontantmetoden löpande under året så måste den vid årets slut bokföra vissa transaktioner som Kundfordringar. Det föreningen har att fordra av kunden är beloppet inklusive eventuell mervärdesskatt. Kundfordringar ska därför tas upp inklusive mervärdesskatt. Vid bokslutstillfället kommer mervärdesskattedelen på kundfordringarna att motsvaras av en skuld på mervärdesskatt som ska betalas till staten. Mervärdesskatten kommer därför inte att påverka föreningens över- eller underskott. Detsamma gäller övriga fordringar nedan som föranleder mervärdesskatt som ännu inte har redovisats i skattedeclaration.

I posten Kundfordringar ska följande tas upp efter värdering enligt punkterna 6.49 och 6.50:

- Fakturor som föreningen har skickat men ännu inte fått betalt för vid räkenskapsårets utgång.
- Försäljningar eller avgifter som föreningen normalt borde ha fakturerat vid räkenskapsårets utgång.

Fakturerade medlemsavgifter ska dock inte tas upp som kundfordringar eftersom medlemsavgifter ska redovisas som intäkt när de betalas till föreningen.

Vid prövningen av vad som borde ha fakturerats är utgångspunkten hur föreningen normalt gör. Fakturerar föreningen normalt en gång per månad och har ett arbete som utfördes för två månader sedan ännu inte fakturerats ska försäljningen räknas med. Normalt kan det inte anses affärsmässigt med en fördröjning av faktureringen med mer än tre månader från det att affärshändelsen inträffade.

Värdering av kundfordringar

(punkterna 6.49 och 6.50)

Värdering av kundfordringar ska göras utifrån hur stort belopp föreningen på balansdagen kan räkna med att få in av dessa fordringar.

Om det efter balansdagen, men innan det förenklade årsbokslutet är färdigställt, har kommit ett beslut på att kunden har gått i konkurs ska fordringen värderas med beaktande av detta beslut. Detsamma gäller vid beslut om ackord eller motsvarande.

I 7 kap. 6 § 4 st. och 13 kap. 24 och 26 §§ ML finns regler om hur mervärdesskatt hanteras vid kundförluster.

Övriga fordringar

(punkterna 6.51–6.56)

Förskott till leverantör omfattar både betalningar som avser en framtida leverans av en vara eller tjänst och s.k. förutbetalda kostnader. En första förhöjd leasingavgift är ett förskott som ska fördelas över avtalsperioden.

En betald premie för en försäkring som berör två räkenskapsår är inte ett förskott utan ska kostnadsföras i sin helhet även om en del av premien avser påföljande år.

I posten Övriga fordringar ska följande tas upp efter värdering enligt punkterna 6.55 och 6.56:

- Förskott till leverantör, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, överstigande 5.000 kronor, där leverans, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjats (förskottsutbetalad).
- Första förhöjd leasingavgift, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, överstigande 5.000 kronor (förskottsutbetalad).
- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5.000 kronor, som är hänförliga till räkenskapsåret men som föreningen får först nästa år (efterskottsintbetalas).

- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5.000 kronor, som föreningen har betalat under räkenskapsåret men som är hänförliga till nästa år (förskottsutbetalad).
- Bidrag som redovisas som intäkt men ännu inte utbetalats (efterskottsinsbetalas).
- Skattefordran avseende t.ex. mervärdesskatt samt för mycket inbetald arbetsgivaravgift och preliminärskatt för anställda.

Bedömningen av om *ett* förskott uppgår till 5.000 kronor eller mer ska göras utifrån hur normala affärsmässiga transaktioner redovisas. Att konstruera faktureringen med enda avsikt att understiga gränsvärdet för förskott är inte förenligt med god redovisningssed. Delas faktureringen eller betalningen av en varuleverans eller tjänst upp på flera fakturor eller delbetalningar ska delbeloppen summeras när 5.000-kronorsgränsen bedöms.

Ytterligare vägledning för bedömningen av förskott med avseende på leveranser och delleveranser finns i kommentaren till punkt 6.73.

Förskott, ränteinkomster och ränteutgifter får tas upp även om de inte överstiger 5.000 kronor. Detta kan t.ex. vara aktuellt i en förening som har förskott eller räntor i en skattepliktig verksamhet.

Finansiella placeringar

(punkterna 6.57–6.64)

Finansiella placeringar som ska tas upp i balansräkningen

(punkterna 6.57 och 6.58)

Grundregeln är att olika slag av finansiella placeringar, t.ex. räntebärande papper, aktier och andra andelar, ska värderas var för sig. Det innebär att varje slag av värdepapper och fondandelar i en värdepappersportfölj borde värderas för sig. Av punkt 6.58 framgår dock att en värdepappersportfölj ska ses som en helhet även om förändringar inom portföljen görs under räkenskapsåret. En värdepappersportfölj är flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehåses för riskspridning. Exempel på överlåtbara värdepapper är aktier och obligationer som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Aktier i privata aktiebolag anses inte som överlåtbara värdepapper.

Anskaffningsvärde för finansiella placeringar

(punkterna 6.59–6.62)

Köp av finansiella placeringar

(punkt 6.59)

Vid köp av finansiella placeringar ska inköpspriset plus andra utgifter som kan hänföras till förvärvet räknas in i anskaffningsvärdet. Exempel på sådana andra utgifter är courtage och omsättningsavgift. Oftast framgår anskaffningsvärdet av köpnotan eller motsvarande handling.

Övriga förvärv av finansiella placeringar

(punkt 6.60)

Vid förvärv genom gåva är anskaffningsvärdet verkligt värde vid förvärvstillfället.

Gemensamma regler

(punkterna 6.61 och 6.62)

Har en förening köpt aktier av samma slag och sort vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet vid avyttringar av delposter beräknas enligt den så kallade genomsnittsmetoden, se exempel 6-15. Detsamma gäller andra delägarrätter samt fordringsrätter. Som delägarrätter räknas bl.a. fondandelar, aktieindexobligationer, teckningsrätter och andelar i ekonomiska föreningar. Som fordringsrätter räknas bl.a. obligationer. (Se 48 kap. 2–4 §§ IL.)

Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den rekommenderade anskaffningsutgiften, t.ex. vid inlösen mot kontantlikvid, utskiftning av aktier, återköp av egna aktier, utbyte av aktier och utdelning av aktier.

Värdering av finansiella placeringar

(punkt 6.63)

Finansiella placeringar ska värderas individuellt till det lägsta av anskaffningsvärdet och försäljningsvärdet på balansdagen. Eftersom en värdepappersportfölj ska ses som *en* tillgång jämförs dess totala anskaffningsvärde med dess totala försäljningsvärde (t.ex. noterad kurs multiplicerad med antal aktier för respektive aktieslag). Det innebär att även om värdet på ett enskilt aktieslag i portföljen gått ner görs ingen omvärdering om inte värdet på hela portföljen har gått ner, se exempel 6-14. En finansiell placering får aldrig tas upp till ett högre värde än anskaffningsvärdet.

Avyttringar av finansiella placeringar

(punkt 6.64)

Vid försäljning av finansiella placeringar redovisas skillnaden mellan försäljningsinkomsten och det bokförda värdet som finansiell intäkt om försäljningen sker med vinst. Innebär försäljningen förlust redovisas skillnaden som finansiell kostnad.

Kassa och bank

(punkt 6.65)

På kontoutdraget kan föreningen skriva justeringar om exempelvis en betalning inte blivit hanterad av banken före årsskiftet.

Eget kapital och obeskattade reserver

(punkterna 6.66 och 6.67)

Eget kapital

(punkterna 6.66 och 6.67)

Eget kapital utgörs av skillnaden mellan föreningens tillgångar och summan av föreningens skulder och obeskattade reserver. Saldot påverkas av räkenskapsårets över- eller underskott.

Reserverade medel för specifika ändamål är en del av eget kapital. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen eftersom resultaträkningen bara ska innehålla intäkter och kostnader som hör till räkenskapsåret. En reservering för framtida utgifter är inte en kostnad som hör till räkenskapsåret. Kostnaderna för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därmed det årets över- eller underskott. Se exempel 6-16.

Vill föreningen i bokföringen särredovisa ändamålsbestämda medel inom eget kapital får det göras genom att beloppet förs om från Årets över-/underskott eller Balanserade över-/underskott till ett särskilt konto inom eget kapital. Räkenskapsårets användning av ändamålsbestämda medel (motsvarande den kostnad som redovisas i resultaträkningen) förs om från det särskilda kontot för ändamålsbestämda medel till Balanserat över-/underskott.

I det förenklade årsbokslutet ingår ändamålsbestämda medel i posterna Årets över-/underskott eller Balanserade över-/underskott. Ändamålsbestämda medel får inte redovisas som egen post i balansräkningen. Om föreningen vill särredovisa de ändamålsbestämda medlen får det istället göras i en tilläggsupplysning till Eget kapital.

Omföringar mellan konton inom eget kapital görs normalt när behörigt organ har fattat beslut. Behörigt organ kan vara årsmöte eller motsvarande, styrelse eller annat organ enligt stadgar eller delegationsordning.

Redovis-
ning

Obeskattade reserver

Under rubriken Obeskattade reserver i balansräkningen redovisar skattskyldiga föreningar det sammanlagda värdet av gjorda avsättningar till periodiseringsfonder, överavskrivningar och andra obeskattade reserver, dvs. sådana obeskattade reserver som enligt gällande skatteregler måste bokföras för att föreningen ska få göra skattemässiga avdrag.

Avsättningar

(punkt 6.68)

Redovisningsmässiga avsättningar är skulder som hänför sig till räkenskapsåret eller tidigare år och som är säkra eller sannolika men där det råder ovisshet om beloppet eller betalningstidpunkten. Eftersom avsättningar är ovanliga i de flesta föreningar som kan tillämpa det allmänna rådet ska några avsättningar av förenklings-skäl inte göras. Medel som reserverats för specifika ändamål är inte avsättningar utan ingår i eget kapital.

Obeskattade reserver, t.ex. avsättningar till periodiseringsfond, är inte heller redovisningsmässiga avsättningar.

Leverantörsskulder

(punkterna 6.70 och 6.71)

Även om föreningen redovisar enligt kontantmetoden löpande under året måste den vid årets slut bokföra inkomna obetalda fakturor som Leverantörsskulder. Det leverantören har att fordra är beloppet inklusive mervärdesskatt. Leverantörsskulder ska därför tas upp inklusive mervärdesskatt. Vid bokslutstillfället finns även en fordran på mervärdesskatt på avdragsgill ingående mervärdesskatt. Mervärdesskattedelen på leverantörsskulden motsvaras i dessa fall av en fordran på mervärdesskatt på staten. Mervärdesskatt kommer därför inte att påverka föreningens övereller underskott. Detsamma gäller övriga poster nedan som föranleder mervärdesskatt som ännu inte har redovisats i skattedeclaration.

I posten Leverantörsskulder ska följande tas upp efter värdering enligt punkt 6.71:

- Fakturor som föreningen har fått men inte betalat före räkenskapsårets slut.
- Inköp som föreningen normalt borde ha fått faktura på vid räkenskapsårets utgång.

Skatteskulder

(punkt 6.72)

Som skatteskuld redovisas skuld för arbetsgivaravgifter, preliminärskatt för anställda och mervärdesskatt samt skillnaden mellan inbetald F-skatt och skatter som F-skatten avräknas mot, dvs. de skatter som föreningen lämnar underlag för i sin inkomstdeklaration och får fastställda på slutskattebeskedet. Om mervärdesskatt som deklarerats i skattedeclarationen är en fordran redovisas den i stället i posten Övriga fordringar. Motsvarande gäller för arbetsgivaravgifter och preliminärskatt för anställda.

För innevarande och tidigare räkenskapsår redovisas följande belopp som inte slutavräknats på föreningens skattekonto:

- + Obetald arbetsgivaravgift på utbetalda löner
- + Obetald preliminärskatt för anställda på utbetalda löner
- + Obetald mervärdesskatteskuld som deklarerats i skattedeclarationen
- + Beräknad och/eller fastställd inkomstskatt
- + Beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande
- + Beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader
- + Beräknad och/eller fastställd mervärdesskatt som deklarerats i inkomstdeklarationen
- Inbetald F-skatt

Uppkommer en skattefordran vid beräkningen ovan redovisas den i posten Övriga fordringar.

Exemplen 6-17 och 6-18 visar hur en skatteskuld beräknas.

Övriga skulder

(punkterna 6.73–6.78)

I posten Övriga skulder ska följande tas upp efter värdering enligt punkt 6.78:

- Förskott från medlem och kund överstigande 5.000 kronor, där leverans, delseverans eller utförande av tjänst inte påbörjats (förskottsinsbetald).
- Ersättning till anställd eller annan, samt därtill hörande kostnader, överstigande 5.000 kronor per person som är hänförlig till räkenskapsåret men som betalas nästa år (efterskottsutbetalas).
- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5.000 kronor som är hänförliga till räkenskapsåret men som betalas nästa år (efterskottsutbetalas).
- Bidrag som föreningen fått utbetalda men som är hänförliga till kommande räkenskapsår (förskottsinsbetald).
- Villkorade bidrag som inte får redovisas som intäkt.
- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5.000 kronor, som föreningen fått utbetalda men som är hänförliga till nästa räkenskapsår (förskottsinsbetald).

Medlemsavgifter ingår inte i definitionen av vad som är ett förskott eftersom de ska redovisas som intäkt när de betalas till föreningen.

Endast förskott över 5.000 kronor exklusive mervärdesskatt behöver tas upp som förskott om föreningen inte börjat utföra en tjänst eller leverera en vara. Prövningen ska göras post för post, dvs. för varje inbetalning eller faktura för sig. Det är således förskott där arbetet över huvud taget inte har påbörjats eller där leverans inte skett som ska tas upp som förskott. Har föreningen påbörjat ett arbete ska det inte tas upp som förskott även om någon leverans eller prestation till kunden ännu inte har skett.

Det är också ett förskott om det är uppenbart att det är fråga om betalning för en delseverans av varor som inte levererats eller deltjänster som inte påbörjats.

Med denna definition av förskott och bestämmelsen att endast förskott på mer än 5.000 kronor behöver tas upp borde det bli ganska sällsynt att förskott behöver tas upp. Ett exempel på när det kan vara aktuellt att ta upp förskott från kund är vid uthyrning av lokal. Betalningen avser en tjänst som utförs i lika delar under en längre period. Det kan t.ex. vara en hyra som betalas för tre månader men där endast två månader har presterats på balansdagen. Överstiger ersättningen för den månad som återstår 5.000 kronor exklusive mervärdesskatt ska den delen tas upp som ett förskott.

Även obetalda ersättningar till anställda och andra som erhåller någon form av arvode ska tas upp som övriga skulder om ersättningen, tillsammans med de lagstadgade arbetsgivaravgifter som hör till ersättningen, uppgår till mer än 5.000 kronor per person.

Förskott, ersättningar till anställda och andra, ränteutgifter och ränteinkomster får tas upp även om de inte överstiger 5.000 kronor. Detta kan t.ex. vara aktuellt i en förening som har förskott, ersättningar till anställda eller räntor i en skattepliktig verksamhet.

Om återbetalningsskyldigheten för ett villkorat bidrag, som tagits upp som en övrig skuld, efterskänks helt eller delvis ska bidraget intäktsföras i motsvarande grad.

Redovisning

Kommentarer till Kapitel 7 – Resultaträkningen

(punkterna 7.1–7.20)

Intäkter

(punkterna 7.1–7.11)

Reglerna för vad som ska redovisas som intäkt är desamma för föreningar som löpande bokför enligt kontantmetoden respektive faktureringsmetoden. Eftersom metoden att bokföra exempelvis skickade fakturor är olika i respektive metod kommer intäkten att beräknas på olika sätt.

Intäkt av medlemsavgift

(punkt 7.1)

Som intäkt av medlemsavgift ska föreningen redovisa inbetalningar under räkenskapsåret som avser medlemsavgifter. Medlemsavgiften är en avgift till den allmänna föreningsverksamheten och innefattar inte avgift för en specifik verksamhet, t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift, och inte heller försäljning till medlemmarna.

Intäkt av gåva

(punkt 7.2)

Definitionen av erhållna gåvor finns i punkt 2.3.

En erhållen gåva ska redovisas som intäkt när gåvan överlämnas till föreningen på ett sakrättsligt bindande sätt. Intäkten ska motsvara tillgångens anskaffningsvärde beräknat enligt reglerna i punkt 3.6 och kapitel 6. Av punkt 3.6 framgår att en erhållen gåva av likvida medel tas upp till gåvans nominella värde. Anskaffningsvärdet beräknas på olika sätt beroende på vilken slags tillgång som erhållits.

Erhållna gåvor som har ett svärbestämt men lågt värde och som föreningen avser att sälja vidare, skänka bort eller slänga behöver inte bokföras när de tas emot. De gåvor som finns kvar på balansdagen ska däremot tas upp (se punkt 3.2). Om värdet på ett lager av sådana gåvor är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång, till följd av att föreningen fått fler nya varor än den sålt, redovisas skillnaden mellan lagrets värde vid räkenskapsårets utgång och ingång som intäkt av gåva. I annat fall redovisas skillnaden som kostnad. Detta gäller endast den del av varulagret som avser erhållna gåvor som inte bokförts löpande. Se vidare i kommentaren till punkt 7.12 under rubriken Förändring varulager och i exempel 7-5 och 7-6.

Intäkt av bidrag

(punkterna 7.3 och 7.4)

Definitionerna av bidrag finns i punkt 2.1 och villkorade bidrag i punkt 2.2.

En förening får välja att redovisa ett bidrag som intäkt antingen det räkenskapsår bidraget betalas till föreningen eller det eller de räkenskapsår bidraget hänför sig till.

Ett bidrag som hänför sig till räkenskapsåret men som inte betalats ut före räkenskapsårets utgång får redovisas som intäkt det räkenskapsår bidraget hänför sig till endast om det finns ett beslut och dokumentation om beloppets storlek innan det förklarade årsbokslutet är färdigställt. I annat fall redovisas bidraget som intäkt det räkenskapsår det betalas till föreningen. Enligt 6 kap. 7 § BFL ska årsbokslutet upprättas så snart det kan ske, dock senast sex månader efter räkenskapsårets utgång.

Bidrag som hänför sig till förvärv av byggnader, markanläggningar, mark, maskiner eller inventarier ska inte redovisas som intäkt utan istället minska tillgångens anskaffningsvärde enligt punkterna 6.12, 6.22 respektive 6.33.

Ett villkorat bidrag ska redovisas som intäkt endast om bidraget med hög grad av sannolikhet inte kommer att återkrävas. Så är oftast fallet om bidraget är förenat med villkor som innebär att återbetalning ska göras endast om föreningen inte följer villkoren, eller om det skulle inträffa något oväntat som uppenbarligen skulle rubba förutsättningarna för bidraget. Villkorade bidrag som inte får redovisas som intäkt tas upp som övriga skulder (se punkt 6.77). Om endast en del av bidraget får redovisas som intäkt ska resterande del redovisas som övrig skuld.

Övriga verksamhetsintäkter (kontantmetoden)

(punkt 7.5)

Punkt 7.5 är avgörande för vilka övriga verksamhetsinkomster föreningen ska redovisa som intäkter för räkenskapsåret. Exempel på övriga verksamhetsinkomster är avgifter för kurser och aktiviteter, träningsavgifter och serviceavgifter.

Inbetalningar från medlemmar och kunder

Utgångspunkten för beräkningen är de inbetalningar till föreningen under räkenskapsåret som avser övriga verksamhetsinkomster. Det första steget vid intäktsredovisningen är därför att kontrollera att den löpande bokföringen innehåller alla inbetalningar under räkenskapsåret.

Fakturerade kundfordringar

Till inbetalningarna ska föreningen i nästa steg lägga till vid räkenskapsårets utgång fakturerade men ännu ej betalda kundfordringar som avser övriga verksamhetsinkomster. Även sådana fordringar som borde ha fakturerats ska tas med. När intäkten beräknas är det beloppet exklusive eventuell mervärdesskatt som ska användas. Fakturerad mervärdesskatt är ingen inkomst i föreningen utan en skuld som ska betalas till staten.

Fakturerade kundfordringar (exklusive eventuell mervärdesskatt) vid räkenskapsårets ingång ska dras av vid beräkningen av årets intäkt. Betalningarna är bokförda som försäljning men eftersom de ingår i föregående räkenskapsårs intäkt måste de dras av vid beräkningen av årets intäkt.

Förskott från medlemmar och kunder

Från inbetalningarna och de fakturerade fordringarna ska föreningen dra av de förskott från medlemmar och kunder som överstiger 5.000 kronor exklusive eventuell mervärdesskatt som föreligger vid räkenskapsårets slut. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.73. Det som tidigare räkenskapsår bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till försäljning (eller noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därigenom i intäkten.

Kontroll vid räkenskapsårets slut

Sammanfattningsvis räknas föreningens övriga verksamhetsintäkter för räkenskapsåret fram på följande sätt:

- Årets inbetalningar från medlemmar och kunder som avser övriga verksamhetsinkomster
- + Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets utgång som avser övriga verksamhetsinkomster
- Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets ingång som avser övriga verksamhetsinkomster
- Förskott från medlemmar och kunder som redovisas som skuld vid räkenskapsårets utgång och som avser övriga verksamhetsinkomster
- + Förskott från medlemmar och kunder som redovisades som skuld vid räkenskapsårets ingång och som avser övriga verksamhetsinkomster

Alla belopp vid denna beräkning ska vara exklusive eventuell mervärdesskatt.

Övriga verksamhetsintäkter (faktureringsmetoden)

(punkt 7.5)

Föreningar som löpande bokför enligt faktureringsmetoden utgår från vad som fakturerats vid beräkning av räkenskapsårets intäkt. Intäkten justeras i de fall det finns förskott från medlem eller kund som överstiger 5.000 kronor om förskottet bokförts som övrig verksamhetsinkomst. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.73 (se även kommentar till punkten). Intäkten ska även justeras för sådana fordringar som borde ha fakturerats.

Redovisning

Försäljningsintäkter (kontantmetoden)

(punkt 7.6)

Punkt 7.6 är avgörande för vilka försäljningsinkomster föreningen ska redovisa som intäkter för räkenskapsåret. Exempel på inkomster som kan vara försäljningsinkomster är entréavgifter, ersättningar för uppträdanden och försäljning av varor.

Inbetalningar från medlemmar och kunder

Utgångspunkten för beräkningen är de inbetalningar till föreningen under räkenskapsåret som avser försäljning av varor eller tjänster. Det första steget vid intäktsredovisningen är därför att kontrollera att den löpande bokföringen innehåller alla inbetalningar under året.

Många föreningar behöver bara ta hänsyn till inbetalningar gjorda under räkenskapsåret eftersom de inte har någon fakturerad försäljning och förskott från medlemmar och kunder är ovanliga.

Fakturerade kundfordringar

Till inbetalningarna ska föreningen i nästa steg lägga till vid räkenskapsårets utgång fakturerade men ännu ej betalda kundfordringar som avser försäljning av varor och tjänster. Även sådana fordringar som borde ha fakturerats ska tas med. När intäkten beräknas är det beloppet exklusive eventuell mervärdesskatt som ska användas. Fakturerad mervärdesskatt är ingen inkomst i föreningen utan en skuld som ska betalas till staten.

Fakturerade kundfordringar (exklusive eventuell mervärdesskatt) vid räkenskapsårets ingång ska dras av vid beräkningen av årets intäkt. Betalningarna är bokförda som försäljning men eftersom de ingår i föregående räkenskapsårs intäkt måste de dras av vid beräkningen av årets intäkt.

Förskott från medlemmar och kunder

Från inbetalningarna och de fakturerade fordringarna ska föreningen dra av de förskott från medlemmar och kunder som överstiger 5.000 kronor exklusive eventuell mervärdesskatt som föreligger vid räkenskapsårets slut. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.73. Det som tidigare räkenskapsår bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till försäljning (eller noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därigenom i intäkten.

Kontroll vid räkenskapsårets slut

Sammanfattningsvis räknas föreningens intäkt från försäljning av varor och tjänster för räkenskapsåret fram på följande sätt:

- Årets inbetalningar från medlemmar och kunder avseende varor och tjänster
- + Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets utgång avseende varor och tjänster
- Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets ingång avseende varor och tjänster
- Förskott från medlemmar och kunder som redovisas som skuld vid räkenskapsårets utgång och som avser varor och tjänster
- + Förskott från medlemmar och kunder som redovisades som skuld vid räkenskapsårets ingång och som avser varor och tjänster

Alla belopp vid denna beräkning ska vara exklusive eventuell mervärdesskatt.

Försäljningsintäkter (faktureringsmetoden)

(punkt 7.6)

Föreningar som löpande bokför enligt faktureringsmetoden utgår från fakturerad försäljning vid beräkning av räkenskapsårets intäkt. Intäkten justeras i de fall det finns förskott från medlem eller kund som överstiger 5.000 kronor om förskottet bokförts som försäljning. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.73 (se även kommentar till punkten). Intäkten ska även justeras för sådana fordringar som borde ha fakturerats.

Intäkt av försäkringsersättning, skadestånd m.m.

(punkt 7.7)

En försäkringsersättning som försäkringsbolaget och föreningen kommer överens om ska redovisas som intäkt när ersättningen betalas ut eller när föreningen annars kan disponera medlen. Om ersättningen utbetalas till en skattepliktig verksamhet kan justeringar behöva göras i inkomstdeklarationen.

Intäkt vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar

(punkt 7.8)

Vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar jämförs försäljningspriset med bokfört värde. Intäkten redovisas enligt principerna i punkt 7.6, dvs. när köparen fakturerats eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerats.

Ränteintäkt

(punkt 7.9)

Räntor som sammanlagt överstiger 5.000 kronor ska tas upp som intäkt det räkenskapsår de avser, dvs. det år som de tjänats in. Ränteinkomster på lägre belopp får tas upp som intäkt när de utbetalas eller finns tillgängliga. En förening som inte är allmännyttig och därmed oinskränkt skattskyldig kan behöva ta upp samtliga ränteinkomster det år de avser.

Utdelning

(punkt 7.10)

Utdelning, t.ex. på aktier eller från aktiefonder, ska tas upp som intäkt det räkenskapsår som utdelningen erhålls. I en förening som inte är allmännyttig och därmed oinskränkt skattskyldig, kan justering behöva göras i inkomstdeklarationen.

Utdelning från aktiefonder används ofta direkt till köp av nya andelar (reinvesteras). Även i detta fall är utdelningen att betrakta som erhållen och redovisas därför som intäkt. Anskaffningsvärdet på aktiefonden ökas med motsvarande belopp.

Intäkt till följd av omvärdering av finansiella placeringar

(punkt 7.11)

Intäkt till följd av omvärdering av finansiella placeringar är skillnaden mellan den finansiella placeringens värde på balansdagen enligt punkt 6.63 och dess bokförda värde, om värdet enligt punkt 6.63 är högre. Är värdet enligt punkt 6.63 lägre ska istället en kostnad redovisas (se punkt 7.19).

Kostnader

(punkterna 7.12–7.20)

Bestämmelserna om vad som ska redovisas som kostnad är i princip en spegelbild av de bestämmelser som anger vad som ska redovisas som intäkt. Föreningen ska pröva utgiften på motsvarande sätt som den prövar inkomsten.

En utgift som ska hänföras till en tillgång enligt bestämmelserna i kapitel 6 ska dock inte redovisas som kostnad enligt punkt 7.12. För en utgift som ska tas upp som t.ex. en materiell anläggningstillgång gäller i första hand reglerna om materiella anläggningstillgångar. Punkt 7.12 ska alltså inte tillämpas på sådana utgifter.

Däremot kan punkt 7.12 få betydelse för utgifter som har nära samband med en materiell anläggningstillgång. Ett exempel kan illustrera hur reglerna om materiella anläggningstillgångar och reglerna i detta avsnitt samverkar. En förening betalar ett fraktföretag för att transportera en kopieringsmaskin som den köpt till sitt kansli. För att bestämma om utgifterna över huvud taget ska läggas till vid beräkningen av anskaffningsvärdet av maskinen (materiell anläggningstillgång) tillämpar föreningen reglerna i avsnittet om materiella anläggningstillgångar. Om det visar sig att föreningen inte behöver lägga utgiften till anskaffningsvärdet, går den över till att tillämpa punkt 7.12.

Redovis-
ning

Allmänna kostnader i verksamheten (kontantmetoden) – kostnader för föreningens verksamhet exklusive personalkostnader

(punkt 7.12)

Nedan beskrivs de kostnader som redovisas i posterna Verksamhetskostnader, Försäljningskostnader och Övriga externa kostnader i resultaträkningen.

Utbetalningar till leverantörer m.fl.

Det första steget innebär att föreningen kontrollerar att den löpande bokföringen innehåller alla utbetalningar som gjorts under räkenskapsåret till leverantörer av varor, material och tjänster. Även utbetalningar som avser fastighetsskatt eller motsvarande ska finnas med. Utbetalningar till leverantörer av exempelvis inventarier som redovisats som tillgång ska inte räknas med.

Erhållna gåvor i form av varor som har bokförts löpande

Föreningar som löpande bokfört erhållna gåvor som ska säljas vidare ska i det första steget också kontrollera att den löpande bokföringen innehåller alla sådana gåvor som erhållits under räkenskapsåret.

Obetalda fakturor från leverantörer

Det andra steget är att föreningen lägger till sådana inköp av varor, material och tjänster som den fått faktura på senast på balansdagen men ännu inte betalat. Det är beloppet exklusive avdragsgill mervärdesskatt som ska påverka kostnaden. Leverantörsskulden i balansräkningen tas upp inklusive mervärdesskatt.

Även sådana leverantörsskulder som föreningen utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit en faktura på ska tas med.

Obetalda fakturor till leverantörer (exklusive avdragsgill mervärdesskatt) vid räkenskapsårets ingång ska dras av vid beräkningen av årets kostnad. Betalningarna är bokförda som inköp men eftersom de ingår i föregående räkenskapsårs kostnad måste de dras av vid beräkningen av årets kostnad.

Skuld som avser fastighetsskatt eller motsvarande behandlas på motsvarande sätt, dvs. beräknad skuld för räkenskapsåret läggs till och ingående skuld dras av.

Förskott till leverantörer

I det tredje steget minskar föreningen utbetalningarna med fordringar på leverantörer för utbetalade förskott. Det är endast förskott till leverantörer som överstiger 5.000 kronor exklusive avdragsgill mervärdesskatt som ska beaktas. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.51. Det som tidigare räkenskapsår bokförts som förskott men som inte längre uppfyller kriterierna för att bokföras som förskott bokförs om till utgift (eller noteras på bokslutsunderlaget) och ingår därigenom i kostnaden.

Förändring varulager

Föreningar som har varulager beaktar i det fjärde steget skillnaden mellan varulagrets värde vid räkenskapsårets utgång och ingång.

Det innebär att utgifter som kan hänföras till varuinköp i ett första steg kan behandlas som kostnader, trots att de inte eller i vart fall inte i sin helhet ska påverka räkenskapsårets över- eller underskott. Reglerna om när en utgift ska redovisas som kostnad är tillämpliga också på varuinköp. Det gäller både för sådana varuinköp som enligt varulagerreglerna ska behandlas som varulager och sådana inköp som t.ex. på grund av beloppsgränserna aldrig behöver behandlas som varulager.

Den egentliga kostnaden för de varor som sålts kan avläsas först när varulagret inventerats och lagret vid räkenskapsårets slut jämförs med lagret vid årets början. Hur värderingen ska göras framgår av reglerna i varulageravsnittet. Resultateffekten av ett varuinköp är alltså en effekt av såväl reglerna om periodisering av utgifter som reglerna om redovisning av varulager (punkterna 6.38–6.47).

Om varulagret består av varor som erhållits i gåva har föreningen inte haft någon utgift för varuinköp men de erhållna varorna har bokförts löpande. På balansdagen inventeras varulagret och lagret vid räkenskapsårets slut jämförs med lagret vid årets början. Skillnaden (motsvarande sålda tillgångars redovisade värde samt eventuell förändring av kvarvarande tillgångars värde) beaktas vid beräkningen av kostnaden för föreningens verksamhet. Se exempel 7-7.

Tillämpar föreningen BFLs regel om undantag från löpande bokföring för erhållna gåvor med svårbestämt men lågt värde (5 kap. 1 § andra stycket BFL) och punkt 3.2 bokförs inte varorna när de erhålls. Det är bara de varor som finns kvar på balansdagen som tas upp som varulager. Lagret vid räkenskapsårets slut jämförs med lagret vid räkenskapsårets början. Är värdet på lagret lägre vid räkenskapsårets slut än vid räkenskapsårets början beaktas skillnaden vid beräkningen av kostnaden för föreningens verksamhet. Har värdet på lagret ökat, till följd av att föreningen fått fler nya varor än den sålt, ska skillnaden istället redovisas som intäkt av gåva. Se exempel 7-5.

Skillnaden mellan lagrets värde vid räkenskapsårets slut och årets början kan bestå av värdet på gåvor som erhållits under räkenskapsåret men som ännu inte sålts, redovisat värde på sålda gåvor som erhållits tidigare räkenskapsår samt förändring av kvarvarande tillgångars värde. Av förenklings skull görs ingen uppdelning mellan intäkt av nya gåvor och kostnad för sålda gåvor utan den totala skillnaden redovisas antingen som intäkt eller som kostnad.

Består varulagret både av erhållna gåvor som inte bokförts löpande och av andra varor måste separata beräkningar göras av värdet på de olika delarna av varulagret och av skillnaden mellan lagrets värde vid räkenskapsårets ingång och utgång för varje del. Det är endast för den del av varulagret som består av erhållna gåvor som inte bokförts löpande som skillnaden kan bli intäkt av gåva. Se exempel 7-8.

Kontroll vid räkenskapsårets slut

Sammanfattningsvis räknas kostnaden för föreningens verksamhet för räkenskapsåret fram på följande sätt:

- Årets utbetalningar till leverantörer avseende varor, material och tjänster
- + Erhållna gåvor i form av varor på vilka punkt 3.2 inte har tillämpats
- + Fakturerade leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång avseende varor, material och tjänster
- Fakturerade leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång avseende varor, material och tjänster
- Förskott till leverantörer som redovisas som fordran vid räkenskapsårets utgång och som avser varor, material och tjänster
- + Förskott till leverantörer som redovisades som fordran vid räkenskapsårets ingång och som avser varor, material och tjänster
- Varulager (erhållna gåvor på vilka punkt 3.2 har tillämpats) vid räkenskapsårets utgång om värdet är lägre än vid årets ingång
- + Varulager (erhållna gåvor på vilka punkt 3.2 har tillämpats) vid räkenskapsårets ingång om värdet är högre än vid årets utgång
- Varulager (övriga varor) vid räkenskapsårets utgång
- + Varulager (övriga varor) vid räkenskapsårets ingång

Alla belopp vid denna beräkning ska vara exklusive avdragsgill mervärdesskatt. Även utbetalning och skuld som avser fastighetsskatt eller motsvarande ska tas med.

Allmänna kostnader i verksamheten (kontantmetoden) – kostnader för personal

(punkt 7.13)

Nedan beskrivs de kostnader som redovisas i posten Personalkostnader i resultaträkningen.

Utbetalningar

Det första steget innebär att föreningen kontrollerar att den löpande bokföringen innehåller alla räkenskapsårets utbetalningar som avser utgifter för anställda och andra som fått ersättning för utfört arbete. Även utbetalningar avseende särskild löneskatt på pensionskostnader ska finnas med.

Redovisning

Skulder avseende ersättningar till anställda och andra

Det andra steget är att föreningen lägger till sådana utgifter för ersättningar m.m. som den fått eller borde ha fått uppgift om senast på balansdagen men ännu inte betalat. Det är endast utgifter som överstiger 5.000 kronor per person som behöver beaktas (se punkt 6.74).

Obetalda skulder avseende ersättningar m.m. vid räkenskapsårets ingång ska dras av vid beräkningen av årets kostnad. Betalningarna är bokförda som utgifter under räkenskapsåret men eftersom de ingår i föregående års kostnad måste de dras av vid beräkningen av årets kostnad.

Skulder avseende arbetsgivaravgifter m.m.

Det tredje steget är att föreningen lägger till de arbetsgivaravgifter som ännu inte betalats på balansdagen och drar av de arbetsgivaravgifter som var obetalda vid räkenskapsårets ingång. Skuld avseende särskild löneskatt på pensionskostnader vid räkenskapsårets utgång och ingång behandlas på motsvarande sätt.

Obetalda fakturor från och förskott till leverantörer

I det fjärde steget beaktar föreningen obetalda fakturor från och förskott till leverantörer avseende utgifter för personal på samma sätt som beskrivits i kommentaren till punkt 7.12. Det kan t.ex. vara utgifter för kursavgifter.

Allmänna kostnader i verksamheten (faktureringsmetoden)

(punkterna 7.12 och 7.13)

Föreningar som löpande bokför enligt faktureringsmetoden utgår från respektive utgiftskonto vid beräkning av räkenskapsårets kostnad. För att beräkna varukostnaden justeras utgiften för varuinköp med förändringen i varulager. Kostnaden justeras i de fall det finns förskott till leverantörer som överstiger 5.000 kronor och som bokförts som utgift. Vad som är ett förskott framgår av punkt 6.51 (se även kommentar till punkten). Kostnaden ska även justeras med sådana leverantörsskulder som föreningen utifrån affärsmässiga skäl borde ha erhållit faktura på.

För att beräkna personalkostnaden justeras utgiften för personal med skulder på balansdagen avseende ersättningar m.m. och arbetsgivaravgifter.

Kostnad vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar

(punkt 7.14)

Vid försäljning av anläggningstillgångar och finansiella placeringar jämförs försäljningspriset med bokfört värde. Kostnaden redovisas enligt principerna i punkt 7.12, dvs. när köparen fakturerats eller utifrån affärsmässiga skäl borde ha fakturerats.

Kostnad för skadestånd m.m.

(punkt 7.15)

Kostnad för skadestånd m.m. som föreningen blir skyldig att betala ska tas upp som kostnad när skadeståndet betalas ut. Om ersättningen utbetalas från en skattepliktig verksamhet kan justering behöva göras i inkomstdeklarationen.

Räntekostnad

(punkt 7.16)

Sammanlagda ej utbetalda räntor som överstiger 5.000 kronor ska tas upp som kostnad det räkenskapsår de avser. Ränteutgifter på lägre belopp får tas upp som kostnad när de betalas. En förening som inte är allmännyttig och därmed oinskränkt skattskyldig kan behöva ta upp samtliga ränteutgifter det år de avser.

Kostnad för anläggningstillgångar och finansiella placeringar – avskrivningar, nedskrivningar, utrangeringar och omvärderingar

(punkterna 7.17–7.19)

Hur kostnad för avskrivningar, nedskrivningar och utrangeringar av anläggningstillgångar ska redovisas framgår av respektive avsnitt i kapitel 6.

Kostnad till följd av omvärdering av finansiella placeringar är skillnaden mellan den finansiella placeringens värde på balansdagen enligt punkt 6.63 och dess bokförda värde, om värdet enligt punkt 6.63 är lägre. Är värdet enligt punkt 6.63 högre ska istället en intäkt redovisas (se punkt 7.11).

Bokslutsdispositioner

Som bokslutsdispositioner redovisas i skattepliktig verksamhet förändringar av periodiseringsfonder och överavskrivningar.

Skatt

(punkt 7.20)

I posten Skatt redovisas dels beräknad skatt på räkenskapsårets överskott, dels justering av tidigare räkenskapsårs redovisade skatt på grund av att slutskattebeskedet inte visade samma belopp som redovisats eller att föreningen har blivit eftertaxerad.

Andra skatter, t.ex. fastighetsskatt eller motsvarande, redovisas i posten Övriga externa kostnader.

C Exempel

Om inte annat anges tillämpar föreningarna i exemplen kontantmetoden, upprättar bokslutet med hjälp av bokslutsunderlag och har kalenderår som räkenskapsår. I förutsättningarna i vissa exempel anges om föreningens verksamhet är skattepliktig eller inte. Detta ska inte ses som ett ställningstagande i skattefrågan utan endast som en förutsättning bland andra i exemplet.

Exempel till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet

5-1 Förslag på arbetsgång

Förutsättningar

En förening har löpande bokfört sina affärshändelser. Avstämningar har skett månadsvis. Förutom det gångna räkenskapsårets bokföring behöver föreningen föregående års bokslut för att bestämma över- eller underskott och ställning. Föreningens verksamhet är inte skattepliktig.

Tänk så här

I samband med bokslutet bokförs ett antal bokslutshändelser, dvs. sådana affärshändelser som är nödvändiga för att bestämma föreningens över- eller underskott och ställning.

Kontantmetoden

En förening som bokfört enligt kontantmetoden har löpande under året endast bokfört betalningar. I bokslutet måste därför fakturor, arbetsgivaravgifter samt i vissa fall löner och ersättningar som är obetalda vid årets slut läggas till. Dessa kan dokumenteras tillsammans med övriga bokslutshändelser (t.ex. avskrivningar) på bokslutsunderlag där också beräkningar av årets intäkter och kostnader görs.

Faktureringsmetoden

En förening som bokfört enligt faktureringsmetoden har löpande bokfört uppkomna affärshändelser, t.ex. fakturor. Vid bokslutet bokförs därför endast övriga bokslutshändelser, t.ex. avskrivningar.

1. Räkenskapsårets avskrivningar beräknas. Tillgångarnas värde (efter avskrivning och nedskrivning) vid räkenskapsårets slut förs in som bokfört värde i balansräkningens poster Immateriella anläggningstillgångar, Byggnader och mark samt Inventarier. Årets avskrivningar och nedskrivningar summeras och förs in i posten Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar i resultaträkningen.

Se exempel 6-5 och 6-6

2. Varulagret inventeras och värderas och förs in i balansräkningens post Varulager om det uppgår till mer än 5.000 kr. (Ett lager som understiger 5.000 kr får, men behöver inte, tas upp, se punkt 6.40.)
Se exempel 6-9 till 6-12
3. Räkenskapsårets intäkter av medlemsavgifter, gåvor och bidrag, övriga verksamhetsintäkter, försäljningsintäkter samt övriga intäkter beräknas och förs in i respektive post i resultaträkningen. Bidrag som hänför sig till räkenskapsåret men som inte betalats ut förs in i balansräkningens post Övriga fordringar och bidrag som betalats till föreningen och som hänför sig till kommande räkenskapsår förs in i balansräkningens post Övriga skulder. Kundfordringarna vid årets slut förs in i balansräkningens post Kundfordringar och eventuella förskott från kund över 5.000 kr i posten Övriga skulder.
Se exempel 7-1, 7-4, 7-9 och 6-7
4. Räkenskapsårets verksamhetskostnader, försäljningskostnader, övriga externa kostnader, personalkostnader samt övriga kostnader beräknas och förs in i respektive post i resultaträkningen. Leverantörsskulder vid räkenskapsårets slut förs in i balansräkningens post Leverantörsskulder och eventuella förskott till leverantörer över 5.000 kr i posten Övriga fordringar. Obetalda ersättningar till anställda och andra över 5.000 kr tas upp i balansräkningens post Övriga skulder.
Se exempel 7-10, 7-11 och 6-8
5. Låneskulder förs in i balansräkningens post Låneskulder.
6. Kassa och bank förs in i balansräkningens post Kassa och bank.
7. Finansiella placeringar värderas och förs in i balansräkningens post Finansiella placeringar.
Se exempel 6-13 och 6-14
8. Räkenskapsårets intäkt från försäljning av finansiella placeringar, ränteutdelning samt intäkt till följd av omvärdering av finansiella placeringar beräknas, summeras och förs in i resultaträkningens post Finansiella intäkter.
9. Räkenskapsårets kostnad för försäljning av finansiella placeringar, räntekostnad samt kostnad till följd av omvärdering av finansiella placeringar summeras och förs in i resultaträkningens post Finansiella kostnader.
Se exempel 7-12
10. Skatteskulden avseende arbetsgivaravgifter och innehållen preliminärskatt beräknas och förs in i balansräkningens post Skatteskulder (Övriga fordringar om det är en fordran).
Se exempel 6-17 och 6-18
11. Föregående räkenskapsårs eget kapital förs in i balansräkningens post Balanserat över-/underskott.
12. Räkenskapsårets över- eller underskott, dvs. skillnaden mellan föreningens intäkter och kostnader beräknas och förs in i resultaträkningen och i balansräkningens post Årets över-/underskott i Eget kapital.
13. Föreningens tillgångar summeras. Föreningens skulder och eget kapital summeras.
14. Eventuella tilläggsupplysningar lämnas till resultat- och balansräkningen.
Se exempel 5-2

Det förenklade årsbokslutet ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter och sparas i sju år tillsammans med bokföringen och bokslutsunderlagen.

5-2 Exempel på förenklad årsbokslut

Förutsättningar

Det förenklade årsbokslutet ska innehålla en resultaträkning och en balansräkning med jämförelsetal till varje post och summeringsrad. Benämningen av posterna och summeringsraderna får anpassas om det bättre beskriver deras innehåll. Årsbokslutet får innehålla tilläggsupplysningar till resultat- och balansräkningen. (Se kapitel 5.)

Föreningen har anpassat resultaträkningens post Av- och nedskrivningar av immateriella och materiella anläggningstillgångar. Poster där föreningen inte har något att redovisa, varken i år eller föregående år, har inte tagits med.

Det förenklade årsbokslutet behöver inte innehålla några tilläggsupplysningar. För att förtydliga vissa poster har föreningen ändå valt att lämna tilläggsupplysningar i noter anpassade till föreningens verksamhet.

Föreningen Bygdens Vänner

Förenklad årsbokslut för räkenskapsåret 20X2-01-01–20X2-12-31

Resultaträkning		20X2-01-01– 20X2-12-31	20X1-01-01– 20X1-12-31
Intäkter			
Medlemsavgifter		210.000	205.000
Gåvor och bidrag	Not 1	13.000	25.000
Övriga verksamhetsintäkter		11.000	8.500
Försäljningsintäkter		–	2.000
Summa intäkter		234.000	240.500
Kostnader			
Verksamhetskostnader	Not 2	– 205.000	– 98.100
Försäljningskostnader		–	– 1.000
Övriga externa kostnader	Not 3	– 52.600	– 50.000
Avskrivningar av inventarier		– 4.400	– 4.400
Summa kostnader		– 262.000	– 153.500
Verksamhetens över-/underskott		– 28.000	87.000
Finansiella intäkter		5.000	5.000
Årets över-/underskott		– 23.000	92.000
Balansräkning		20X2-12-31	20X1-12-31
Tillgångar			
Inventarier		7.600	12.000
Finansiella placeringar	Not 4	250.000	250.000
Kassa och bank		155.000	175.000
Summa tillgångar		412.600	437.000
Eget kapital	Not 5		
Balanserade överskott		430.000	338.000
Årets över-/underskott		– 23.000	92.000
Summa eget kapital		407.000	430.000
Skulder			
Leverantörsskulder		5.600	7.000
Summa skulder		5.600	7.000
Summa eget kapital och skulder		412.600	437.000

Redovisning

Noter

Not 1 Gåvor och bidrag	20X2	20X1
<i>Gåvor</i>		
Stipendiefonden	13.000	10.000
Medlemsverksamheten	—	5.000
	<u>13.000</u>	<u>15.000</u>

Bidrag

Kommunala bidrag	—	10.000
	<u>—</u>	<u>10.000</u>

Not 2 Verksamhetskostnader	20X2	20X1
Medlemstidning	37.000	34.000
Medlemsverksamhet	72.000	64.000
Utdelade stipendier	96.000	—
	<u>205.000</u>	<u>98.100</u>

Not 3 Övriga externa kostnader	20X2	20X1
Hyra	15.000	15.000
Annonser	11.000	12.000
Diverse administration	26.600	23.000
	<u>52.600</u>	<u>50.000</u>

Not 4 Finansiella placeringar	20X2	20X1
Blandfonden Z2	250.000	250.000
	<u>250.000</u>	<u>250.000</u>

Not 5 Ändamålsbestämda medel inom eget kapital

I eget kapital ingår ändamålsbestämda medel med 192.000 kr (275.000 kr) avsedda att utdelas som stipendier till personer som verkar förtjänstfullt inom föreningens verksamhetsområde.

Stipendiefonden	20X2	20X1
Ingående balans	275.000	218.000
Tillkommande gåvor	13.000	10.000
Enligt stadgarna omförda medel	—	47.000
Årets användning	— 96.000	—
Utgående balans	192.000	275.000

F-stad 20X3-03-15

Anna Andersson
ordförandeBertil Bengtsson
sekreterareCecilia Carlsson
kassörDaniel Davidsson
ledamotErika Eriksson
ledamot

Exempel till Kapitel 6 – Balansräkningen

6-1 Köp av fastighet med taxeringsvärde

Förutsättningar

En förening köper den 1 mars en fastighet för 9 miljoner kr till sin museiverksamhet. Lagfartsavgiften uppgår till 135.000 kr. Fastighetens taxeringsvärde vid tidpunkten för köpet är 6 miljoner kr, varav 4 miljoner kr avser byggnader och 2 miljoner kr mark. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1).

Tänk så här

Utgiften för lagfartsavgiften ska ingå i anskaffningsvärdet som därför är 9.135.000 kr (9.000.000 + 135.000) (se punkt 6.8). Anskaffningsvärdet för byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Anskaffningsvärdet för byggnaden är 6.090.000 kr ($9.135.000 \times 4/6$) och för marken 3.045.000 kr ($9.135.000 \times 2/6$).

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Byggnad	6.090.000	
Mark	3.045.000	
Bank		9.135.000

Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar:

Fastigheten ABC 1:2 inköpt den 1 mars 20XX för 9.135.000 kr.

Anskaffningsvärde byggnad 6.090.000 kr.

Anskaffningsvärde mark 3.045.000 kr.

Nyttjandeperiod 60 år.

Redovisa så här i bokslutet

Se exempel 6-5.

6-2 Köp av fastighet som saknar taxeringsvärde

Förutsättningar

En förening köper den 1 mars en fastighet för 8.900.000 kr till sin museiverksamhet. Lagfartsavgiften uppgår till 100.000 kr. Fastigheten saknar taxeringsvärde vid tidpunkten för köpet. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1).

Tänk så här

Utgiften för lagfartsavgiften ska ingå i anskaffningsvärdet som därför är 9.000.000 kr (8.900.000 + 100.000) (se punkt 6.8). Anskaffningsvärdet för byggnad och mark fördelas normalt efter taxeringsvärdets fördelning. Eftersom fastigheten saknar taxeringsvärde får fördelningen mellan byggnad och mark göras på annan skälig grund. Föreningen gör en fiktiv beräkning av taxeringsvärdet med hjälp av Skatteverkets e-tjänst *Beräkna taxeringsvärde*. Med utgångspunkt i detta fiktiva taxeringsvärde kan 2/3, 6.000.000 kr, av det totala anskaffningsvärdet hänföras till byggnaden och 1/3, 3.000.000 kr, till marken.

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Byggnader	6.000.000	
Mark	3.000.000	
Bank		9.000.000

Redovis-
ning

Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar:

- Fastigheten DEF 2:2 inköpt den 1 mars 20XX för 9.000.000 kr.
- Anskaffningsvärde byggnad 6.000.000 kr.
- Anskaffningsvärde mark 3.000.000 kr.
- Nyttjandeperiod 60 år.

Redovisa så här i bokslutet

Se exempel 6-5.

6-3 Köp av inventarie

Förutsättningar

En idrottsförening köper den 1 april 20XX en åkgräsklippare. Inköpspriset är 62.500 kr. För leveransen betalar föreningen 625 kr till firman som fraktar den till föreningen. Åkgräsklipparen levereras den 15 april år 20XX och fraktkostnaden betalas kontant vid leveransen. Föreningen uppskattar att den kommer att använda gräsklipparen under 10 år men tillämpar förenklingsregeln i punkt 6.34 vilket innebär att nyttjandeperioden bestäms till 5 år. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1). Föreningens verksamhet är inte skattepliktig.

Tänk så här

Vid beräkning av anskaffningsvärdet bortser föreningen från utgiften på 625 kr för leveransen, eftersom den understiger 5.000 kr och inte ingick i fakturabeloppet för gräsklipparen (se punkt 6.30). Utgiften för leveransen debiteras i stället ett utgiftskonto.

Bokför så här

Betalning av åkgräsklipparen

Konto	Debet	Kredit
Inventarier	62.500	
Bank		62.500

Betalning av frakt

Konto	Debet	Kredit
Övriga utgifter	625	
Kassa		625

Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar:

- 1 gräsklippare inköpt den 1 april 20XX för 62.500 kr, nyttjandeperiod 5 år.

Redovisa så här i bokslutet

Se exempel 6-6.

6-4 Inventarie som erhållits i gåva

Förutsättningar

En körförening får en flygel i gåva från körens vänförening. Flygelns marknadsvärde är 80.000 kr. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1).

Tänk så här

Anskaffningsvärdet för gåvan är det verkliga värdet vid gåvotillfället (se punkt 6.32), i detta fall försäljningsvärdet eftersom det finns en fungerande marknad för flyglar.

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Inventarier	80.000	
Gåvor		80.000

Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar:

1 flygel erhållen i gåva den 11 mars 20XX, anskaffningsvärde 80.000 kr, nyttjandeperiod 30 år.

6-5 Avskrivning av fastighet

Förutsättningar

Föreningen i exempel 6-1 köpte den 1 mars en fastighet. Anskaffningsvärdet för fastigheten fördelades med 6.090.000 kr på byggnad och 3.045.000 kr på mark. Föreningen skriver av byggnaden över nyttjandeperioden 60 år.

Tänk så här

Räkenskapsårets avskrivning får beräknas till 1/60 även om byggnaden varit i bruk endast en del av året (se punkt 6.14). Avskrivningen beräknas till 101.500 kr (6.090.000/60).

Marken får inte skrivas av (se punkt 6.23). Bokfört värde på byggnad och mark vid räkenskapsårets utgång är 9.033.500 kr (6.090.000 – 101.500 + 3.045.000).

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Byggnader och mark	9.033.500

Resultaträkning	
Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar	– 101.500

6-6 Avskrivning av inventarie

Förutsättningar

Iddrottsföreningen i exempel 6-3 köpte den 1 april en gräsklippare för 62.500 kr. Föreningen tillämpar förenklingsregeln i punkt 6.34 och skriver av gräsklipparen på fem år.

Tänk så här

Räkenskapsårets avskrivning får beräknas till 1/5 även om tillgången varit i bruk endast en del av året (se punkt 6.35). Avskrivningen beräknas till 12.500 kr (62.500/5). Bokfört värde vid räkenskapsårets utgång är 50.000 kr (62.500 – 12.500).

I resultaträkningen redovisas även utgiften för transporten (se exempel 6-3).

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Inventarier	50.000

Resultaträkning	
Övriga externa kostnader	– 625
Avskrivningar av materiella anläggningstillgångar	– 12.500

Redovis-
ning

6-7 Avyttring av fastighet*Förutsättningar*

Fastigheten i exempel 6-5 säljs i början av år 11. Fastighetens totala bokförda värde uppgår till 8.120.000 kr (se nedan). Fastigheten säljs för 12 miljoner kr.

Tänk så här

Bokfört värde för byggnaden uppgår efter 10 år till 5.075.000 kr eftersom avskrivningar har skett med sammanlagt 1.015.000 kr ($6.090.000/60 \times 10$ år).

Bokfört värde på marken uppgår till 3.045.000 kr. Ingen avskrivning har gjorts.

Bokfört värde för fastigheten är 8.120.000 kr ($5.075.000 + 3.045.000$).

Vinsten vid avyttringen blir 3.880.000 kr ($12.000.000 - 8.120.000$) (se punkt 6.15).

Fastigheten stryks i förteckningen över anläggningstillgångar.

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Bank	12.000.000	
Byggnader		6.090.000
Ackumulerade avskrivningar	1.015.000	
Mark		3.045.000
Övriga inkomster		3.880.000

Redovisa så här i bokslutet

Resultaträkning	
Övriga intäkter	3 880.000

6-8 Avyttring av inventarie*Förutsättningar*

Under räkenskapsåret har en inventarie sålts för 27.000 kr. Inventariens bokförda värde vid räkenskapsårets ingång var 34.000 kr (anskaffningsvärdet 85.000 kr minus ackumulerade avskrivningar 51.000 kr). Föreningen väljer att inte göra någon avskrivning under avyttringsåret (se punkt 6.35).

Tänk så här

Eftersom försäljningsinkomsten är lägre än det bokförda värdet, ska föreningen redovisa en kostnad (se punkt 6.36). Kostnaden uppgår till 7.000 kr ($34.000 - 27.000$).

Inventarien stryks i förteckningen över anläggningstillgångar.

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Inventarier		85.000
Ackumulerade avskrivningar	51.000	
Bank	27.000	
Övriga utgifter	7.000	

Redovisa så här i bokslutet

Resultaträkning	
Övriga kostnader	- 7.000

6-9 Värdering av varulager utifrån senast mottagen faktura

Förutsättningar

Musikföreningen A Capella säljer noter, notställ och böcker till medlemmarna. Den 31 december finns i lagret bl.a. 45 notställ av samma slag och sort. Notställen är inköpta vid två olika tillfällen under räkenskapsåret. Av fakturorna framgår följande inköpspriser per styck inkl. moms. Föreningen är inte skattskyldig till inkomstskatt.

Faktura	jan	280 kr
Faktura	dec	270 kr

Tänk så här

Vid värderingen väljer föreningen att tillämpa förenklingsregeln och använder det inköpspris som framgår av fakturan från december för samtliga notställ (se punkt 6.43). Värdet för denna lagerpost blir 12.150 kr (270 kr × 45 st).

6-10 Värdering av varulager – först-in-först-ut-principen

Förutsättningar

En förening har en butik där den säljer kläder. Den 31 december finns i lagret bl.a. 45 tröjor av samma slag och sort. Tröjorna är inköpta vid flera olika tillfällen under räkenskapsåret. Av fakturorna framgår följande inköpspriser per styck (exkl. moms).

Faktura	jan	40 st	275 kr
Faktura	aug	40 st	280 kr
Faktura	dec	40 st	270 kr

Tänk så här

Vid värderingen tillämpar föreningen först-in-först-ut-principen (se punkt 6.43 andra stycket). Värdet för denna lagerpost blir 12.200 kr (270 kr × 40 st + 280 kr × 5 st).

6-11 Värdering av lager som helhet

Förutsättningar

När musikföreningen A Capella har inventerat och beräknat anskaffningsvärdet för samtliga lagerposter ska lagret som helhet värderas. Föreningen har förtecknat följande på bokslutsunderlaget för varulagret:

Artikel	Antal	Anskaffningsvärde per enhet	Totalt anskaffningsvärde
Notställ	45	270 kr	12.150 kr
Noter	90	95 kr	8.550 kr
Böcker	110	100 kr	11.000 kr
Summa			31.700 kr

Tänk så här

Föreningen gör bedömningen att värdet på lagret som helhet inte understiger det bokförda värdet (se punkt 6.45). Någon värdenedgång behöver därför inte beräknas. Föreningen väljer att inte göra schablonmässigt avdrag med 3 % av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde (se punkt 6.47) och tar därför upp lagret till 31.700 kr.

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Varulager	31.700

Redovisning

6-12 Värdering av lager som minskat betydligt i värde

Förutsättningar

En supporterförening som driver en butik med souvenirer har inventerat sitt lager. Föreningen bedömer att värdet på lagret som helhet betydligt understiger lagrets sammanlagda anskaffningsvärde och upprättat därför en lagervärdelista där varje vara värderas (se punkterna 6.45 och 6.46).

Tänk så här

Vid värderingen anger föreningen dels tillgångens anskaffningsvärde bestämt utifrån den senast mottagna fakturan, dels tillgångarnas värdenedgång.

Artikel	Antal	Sammanlagt anskaffningsvärde	Verkligt värde	Värdenedgång
Matchtröja, barnstorlek	100	4.800	2.300	2.500
Halsduk, barn	11	460	0	460
Matchtröja, vuxenstorlek	23	2.300	1.760	540
Mugg	60	540	1.080	0
Keps	140	2 800	4.000	0
Penna	1.000	2.000	3.000	0
Nyckelring	900	<u>3.600</u>	0	<u>3.600</u>
Summa		16.500		7.100

Sammanlagt anskaffningsvärde	16.500
Värdenedgång	<u>- 7.100</u>
Verkligt värde	9.400

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Varulager	9.400

Resultaträkning	
Försäljningskostnader	- 7.100

6-13 Finansiella placeringar – värdering vid värdeuppgång

Förutsättningar

En förening har köpt 100 aktier i det noterade företaget XYZ AB för 90 kr/aktie. Courtaget i samband med köpet var 200 kr. På balansdagen har aktierna gått upp i värde och betalkursen är då 110 kr/aktie.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet vid köp av finansiella placeringar är inköpspriset plus andra utgifter för förvärvet (se punkt 6.59), 9.200 kr (100 st × 90 kr + 200 kr). I bokslutet ska aktierna tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet, 9.200 kr och verkligt värde på balansdagen, 11.000 kr (100 st × 110 kr) (se punkt 6.63).

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Finansiella placeringar	9.200

6-14 En värdepappersportfölj ska ses som en helhet**Förutsättningar**

En förening äger aktier i flera olika företag för att sprida riskerna och ser därför innehavet som en värdepappersportfölj:

	Anskaffningsvärde	Värde 31/12
Aktie 1	50.000	10.000
Aktie 2	50.000	80.000
Aktie 3	<u>50.000</u>	<u>40.000</u>
Summa värdepappersportfölj	150.000	130.000

Tänk så här

Finansiella placeringar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som *en* tillgång (se punkt 6.58). Det innebär att jämförelsen mellan anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen ska göras för portföljen som helhet, inte för varje enskilt aktieslag. Värdepappersportföljen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen, 130.000 kr.

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Finansiella placeringar	130.000

Hur kostnad eller intäkt till följd av omvärdering ska redovisas framgår av exempel 7-12.

6-15 Finansiella placeringar – beräkning av anskaffningsvärde vid delavyttring**Förutsättningar**

En förening köper aktier i det noterade företaget DEF AB. Köpen görs vid tre olika tillfällen enligt följande:

- 500 aktier köps år 1 för 23 kr/aktie
- 2.000 aktier köps år 2 för 27 kr/aktie
- 1.000 aktier köps år 3 för 29 kr/aktie

År 5 säljs 1.500 aktier för 35 kr/aktie, totalt 52.500 kr. Betalkursen på balansdagen är 33 kr. Aktierna är bokförda till anskaffningsvärdet.

Tänk så här

Anskaffningsvärdet för aktier av samma slag och sort ska beräknas enligt genomsnittsmetoden (se punkt 6.61). Den vinst eller förlust som ska redovisas i resultaträkningen beräknas med utgångspunkt i det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna. Före försäljningen har föreningen totalt 3.500 aktier i DEF AB (500 + 2.000 + 1.000). Anskaffningsvärdet beräknas på följande sätt:

Tidpunkt	Antal aktier	Pris	Totalt anskaffningsvärde
År 1	500	23	11.500
År 2	2.000	27	54.000
År 3	<u>1.000</u>	<u>29</u>	<u>29.000</u>
Totalt	3.500		94.500

Redovisning

Genomsnittligt anskaffningsvärde per aktie är 27 kr (94.500/3.500).

Vinsten vid försäljningen blir 8 kr (35 – 27) per aktie eller totalt 12.000 kr (8 × 1.500). Det bokförda värdet på aktierna minskas med de sålda aktiernas genomsnittliga anskaffningsvärde 40.500 kr (27 kr × 1.500).

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Bank	52.500	
Finansiella inkomster		12.000
Finansiella placeringar		40.500

6-16 Eget kapital – reserverade medel för specifika ändamål

Förutsättningar

En förening har tidigare räkenskapsår fått gåvor som ska användas till ett årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar. Föreningen har vid räkenskapsårets ingång ett balanserat överskott (inklusive föregående års överskott) på 700.000 kr varav 500.000 kr är gåvor som ännu inte använts. Årets läger kostade 100.000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen fått ytterligare 200.000 kr till samma ändamål. Räkenskapsårets överskott uppgår till 125.000 kr.

Tänk så här

Reserverade medel för specifika ändamål, s. k. ändamålsbestämda medel, är en del av eget kapital. Reservering av medel ska inte påverka resultaträkningen (se punkt 6.67). Erhållna gåvor och kostnader för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de erhålls respektive uppstår.

Utgifterna för årets läger bokförs som löpande utgifter och årets erhållna gåva som inkomst. De redovisas i resultaträkningen och påverkar räkenskapsårets överskott och därmed eget kapital.

Om föreningen vill särredovisa ändamålsbestämda medel görs det i en not till eget kapital. Notan utformas så att den passar föreningens informationsbehov.

Bokför så här

Årets läger

Konto	Debet	Kredit
Verksamhetsutgifter	100.000	
Bank		100.000

Årets gåva

Konto	Debet	Kredit
Gåvor		200.000
Bank	200.000	

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning		
<i>Eget kapital</i>	Not 1	
Balanserat överskott		700.000
Årets överskott		125.000

Resultaträkning	
Gåvor och bidrag	200.000
Verksamhetskostnader	– 100.000

Not 1 Ändamålsbestämda medel inom eget kapital

I eget kapital ingår ändamålsbestämda medel med 600.000 kr avsedda för föreningens årligen återkommande sommarläger för barn och ungdomar.

Belopp vid årets ingång	500.000
Tillkommande gåvor	200.000
Årets användning	– 100.000
Belopp vid årets utgång	600.000

6-17 Skatteskulder

Förutsättningar

En skattskyldig förening har betalat in 11/12 av F-skatten på 24.000 kr, dvs. 22.000 kr. Beräknad inkomstskatt är 13.000 kr. Beräknad särskild löneskatt på tjänstepensionsförsäkringspremier är 4.000 kr och fastighetsskatt 9.000 kr. F-skatten ska täcka den beräknade inkomstskatten, den särskilda löneskatten samt fastighetsskatten. Föreningen betalar inte någon avkastningsskatt. Mervärdesskatt deklarerar i skattedeclarationen. I bokslutet har föreningen en mervärdesskatteskuld för fjärde kvartalet på 15.000 kr och skulder avseende lagstadgade arbetsgivaravgifter och preliminärskatt för anställda på 10.000 kr respektive 8.000 kr.

Tänk så här

Enligt punkt 6.72 ska följande poster (för innevarande och tidigare räkenskapsår) ingå i skatteskulden:

Beräknad och/eller fastställd inkomstskatt (a)	13.000
Beräknad och/eller fastställd fastighetsskatt eller motsvarande (b)	9.000
Beräknad och/eller fastställd särskild löneskatt på pensionskostnader (c)	4.000
Beräknad och/eller fastställd avkastningsskatt	0
Beräknad och/eller fastställd mervärdesskatt som deklarerar i inkomstdeklarationen	0
Inbetald F-skatt	– 22.000
<i>Beräknad skatteskuld – skatter som deklarerar i inkomstdeklarationen</i>	<i>4.000</i>
Mervärdesskatt som deklarerar i skattedeclarationen	15.000
Lagstadgade arbetsgivaravgifter (d)	10.000
Innehållen preliminärskatt för anställda	8.000
Skatteskuld (e)	37.000

Redovisning

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Skatteskuld (e)	37.000

Resultaträkning	
Övriga externa kostnader (b)	– 9.000
Personalkostnader (c) + (d)	– 14.000
Skatt (a)	– 13.000

6-18 Skatteskuld vid balansdag 30 april

Förutsättningar

En skattskyldig förening ska upprätta ett förenklat årsbokslut för räkenskapsåret 1 maj år 3–30 april år 4.

Föreningen betalar 1.000 kr i månaden i F-skatt avseende taxering år 5. Betalningarna sker under perioden februari år 4 till januari år 5. Vid bokslutet 30 april år 4 beräknar föreningen den statliga inkomstskatten till 13.000 kr.

Föregående räkenskapsår, bokslutet 30 april år 3, beräknade föreningen den statliga inkomstskatten till 16.000 kr. Föreningen betalade F-skatt med 1.000 kr per månad från februari år 3 till januari år 4.

Föreningen betalar inte fastighetsskatt eller motsvarande, särskild löneskatt på pensionskostnader eller avkastningsskatt. Föreningen är inte mervärdesskattskyldig och har inte betalat några löner eller ersättningar.

Tänk så här

Inkomstdeklarationen för räkenskapsåret 1 maj år 2–30 april år 3 ska lämnas i början av maj år 4 varför föreningen inte har fått någon fastställd taxering avseende detta räkenskapsår. Inkomstdeklarationen för räkenskapsåret 1 maj år 3–30 april år 4 ska lämnas i början av maj år 5.

Föreningens skatteskuld beräknas enligt följande (se punkt 6.72).

Taxering år 4 (balansdag 30 april år 3)

Beräknad inkomstskatt	16.000
Inbetald F-skatt (12 × 1.000)	– 12.000
Beräknad skuld	4.000

Taxering år 5 (balansdag 30 april år 4)

Beräknad inkomstskatt	13.000
Inbetald F-skatt (3 × 1.000)*	– 3.000
Beräknad skuld	10.000

* Betalningar i februari, mars och april

Redovisa så här i bokslutet

Bokslut 30 april år 4

Balansräkning	
Skatteskuld	14.000

Resultaträkning	
Skatt	– 13.000

Exempel till Kapitel 7 – Resultaträkningen**7-1 Intäkt av medlemsavgift som faktureras och betalas i förskott***Förutsättningar*

En förening som fakturerar sina medlemsavgifter, skickar i november år 1 ut fakturor på medlemsavgifter för år 2. Totalt faktureras 25.000 kr. På balansdagen har 20.000 kr inbetalats.

Tänk så här

En förening ska redovisa en medlemsavgift som intäkt när medlemsavgiften betalas till föreningen (se punkt 7.1). De inbetalda medlemsavgifterna, 20.000 kr, redovisas som intäkt år 1.

Fakturerade medlemsavgifter ska inte tas upp som kundfordringar (se punkt 6.48). De obetalda medlemsavgifterna ska därför inte tas upp som en fordran i bokslutet år 1.

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Bank	20.000	
Medlemsavgifter		20.000

Redovisa så här i bokslutet

År 1

Resultaträkning	
Medlemsavgifter	20.000

7-2 Medlemsavgifter som till viss del avser riksorganisation*Förutsättningar*

I medlemsavgiften till en lokalförening ingår även medlemsavgift till riksorganisationen. Under räkenskapsåret har föreningen fått in 60.000 kr i medlemsavgifter, varav 15.000 kr avser riksorganisationen.

Tänk så här

Inkomst är endast det som föreningen tar emot för egen räkning (se punkt 3.5). Av inbetalda medlemsavgifter ska 15.000 kr betalas vidare till riksorganisationen. Föreningen redovisar därför 45.000 kr som inkomst. Den del som ska betalas vidare till riksorganisationen tas upp som övrig skuld. Medlemsavgifterna redovisas som intäkt när medlemsavgiften betalas till föreningen (se punkt 7.1).

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Medlemsavgifter		45.000
Övriga skulder		15.000
Bank	60.000	

Redovis-
ning

7-3 Intäkt av gåva i form av fastighet*Förutsättningar*

En förening har genom testamente fått en fastighet. Fastighetens taxeringsvärde vid gåvotillfället är 1.250.000 kr varav 750.000 kr avser byggnad och 500.000 kr mark. Fastigheten ska användas i föreningens verksamhet. Föreningen har en förteckning över sina anläggningstillgångar (se punkt 6.1).

Tänk så här

Förvärv genom testamente räknas som gåva (se punkt 2.3). Intäkt av gåva ska motsvara tillgångens anskaffningsvärde (se punkt 7.2). Anskaffningsvärdet för byggnad och mark är vid gåva det verkliga värdet vid gåvotillfället. För byggnad och mark med taxeringsvärde är verkligt värde detsamma som taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 (se punkt 6.11).

Anskaffningsvärdet för byggnad respektive mark beräknas separat eftersom avskrivningar inte ska göra på marken. Anskaffningsvärdet för byggnaden blir 997.500 kr ($750.000 \times 1,33$) och marken 665.000 kr ($500.000 \times 1,33$).

I resultaträkningen redovisar föreningen en intäkt av gåva på 1.662.500 kr ($997.500 + 665.000$) det räkenskapsår föreningen blir ägare till fastigheten (se punkt 7.2). Vid samma tidpunkt redovisas värdet på byggnaden och marken i balansräkningen (se punkt 6.5).

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Gåvor		1.662.500
Byggnad	997.500	
Mark	665.000	

Följande anteckning görs i förteckningen över anläggningstillgångar:

Fastigheten ABC 1:3 erhållen i gåva den 1 februari 20XX värderad till 1.662.500 kr.

Anskaffningsvärde byggnad 997.500 kr.

Anskaffningsvärde mark 665.000 kr.

Nyttjandeperiod 75 år.

7-4 Intäkt av bidrag*Förutsättningar*

En förening får i september år 1 ett kommunalt bidrag på 25.000 kr för ett projekt som ska pågå från 1 oktober år 1 till 31 mars år 2.

Tänk så här

Föreningen får välja att redovisa bidraget som intäkt det räkenskapsår bidraget betalas till föreningen eller det eller de räkenskapsår det hänförs sig till (se punkt 7.3). Föreningen väljer att redovisa bidraget som intäkt de räkenskapsår det hänförs sig till, dvs. 12.500 kr ($25.000 \times 3/6$) år 1 och 12.500 kr år 2. Den del som hänförs sig till år 2 tas upp som övrig skuld (se punkt 6.76).

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Övriga skulder	12.500

Resultaträkning	
Gåvor och bidrag	12.500

7-5 Positiv förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande*Förutsättningar*

En förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin, skänkta av privatpersoner, för att få in pengar till sin verksamhet. Föreningen bokför inte gåvorna löpande med

stöd av 5 kap. 1 § BFL (se punkt 3.2). De varor som finns kvar på balansdagen tas upp till försäljningsvärdet vid förvärvstillfället (se punkt 6.44).

Vid föregående års utgång togs varulagret upp till 32.000 kr och vid årets utgång till 40.000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen sålt varor för 273.000 kr.

Tänk så här

Eftersom varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång ska varulagerförändringen redovisas som intäkt av gåva (se punkt 7.2 tredje stycket).

Varulager vid räkenskapsårets utgång	40.000
Varulager vid räkenskapsårets ingång	– 32.000
Intäkt av gåva	8.000

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Varulager	40.000

Resultaträkning	
Gåvor och bidrag	8.000
Försäljningsintäkter	273.000

7-6 Negativ förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande

Förutsättningar

Föreningen i exempel 7-5 tar följande räkenskapsår upp varulagret till 35.000 kr vid årets utgång. Året innan togs lagret upp till 40.000 kr. Under räkenskapsåret har föreningen sålt varor för 296.000 kr.

Tänk så här

Eftersom varulagrets värde är lägre vid räkenskapsårets utgång än ingång, ska varulagerförändringen redovisas som en kostnad (se punkt 7.12).

Varulager vid räkenskapsårets utgång	35.000
Varulager vid räkenskapsårets ingång	– 40.000
Årets varukostnad	– 5.000

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Varulager	35.000

Resultaträkning	
Försäljningsintäkter	296.000
Försäljningskostnader	– 5.000

7-7 Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som bokförts löpande

Förutsättningar

En förening säljer begagnade kläder, böcker och porslän, skänkta av privatpersoner, för att få in pengar till sin verksamhet. Ibland köper föreningen också in varor. Gåvor-na bokförs löpande.

Redovis-
ning

Anskaffningsvärdet för de varor som föreningen fått i gåva har beräknats till försäljningsvärdet, 20.000 kr (se punkt 6.44). Föreningen har även köpt in varor för 5.000 kr. Vid räkenskapsårets ingång togs varulagret upp till 15.000 kr och vid räkenskapsårets utgång till 18.000 kr. Föreningen har varken vid räkenskapsårets utgång eller ingång några obetalda fakturor eller förskott avseende varuinköp.

Tänk så här

Föreningens varukostnad beräknas enligt följande (se punkt 7.12):

Årets utbetalningar till leverantörer	5.000
+ Årets erhållna gåvor	20.000
- Varulager vid räkenskapsårets utgång	- 18.000
+ Varulager vid räkenskapsårets ingång	15.000
<i>Årets varukostnad</i>	<u>22.000</u>

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Varulager	18.000

Resultaträkning	
Gåvor och bidrag	20.000
Försäljningskostnader	- 22.000

7-8 Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som inte bokförts löpande

Förutsättningar

En förening säljer begagnade kläder, böcker och porslin för att få in pengar till sin verksamhet. Försäljningen avser både varor som skänkts av privatpersoner och inköpta varor. Gåvorna bokförts inte löpande med stöd av 5 kap. 1 § BFL (se punkt 3.2). De varor som finns kvar på balansdagen tas upp till försäljningsvärdet vid förvärvstillfället (se punkt 6.44).

Föreningen har köpt in varor för 15.000 kr och sålt varor för 47.000 kr. Lagret av köpta varor togs vid föregående års utgång upp till 5.000 kr och lagret av varor som erhållits i gåva till 8.000 kr. Vid årets utgång tas lagret av köpta varor upp till 8.000 kr och lagret av varor som erhållits i gåva till 10.000 kr. Föreningen har varken vid räkenskapsårets utgång eller ingång några obetalda fakturor eller förskott avseende varuinköp.

Tänk så här

Eftersom förändring av varulager avseende varor som erhållits i gåva i vissa fall ska redovisas som intäkt av gåva (se punkt 7.2 tredje stycket), måste separata beräkningar göras för det inköpta varulagret respektive det varulager som erhållits i gåva.

Föreningens varukostnad för köpta varor beräknas enligt följande (se punkt 7.12):

Årets utbetalningar till leverantörer	15.000
- Varulager vid räkenskapsårets utgång	- 8.000
+ Varulager vid räkenskapsårets ingång	5.000
<i>Årets varukostnad</i>	<u>12.000</u>

För de varor som föreningen fått i gåva görs en jämförelse mellan varulagret vid räkenskapsårets utgång och ingång. Eftersom varulagrets värde är högre vid räkenskapsårets utgång än ingång ska varulagerförändringen redovisas som en intäkt av gåva (se punkt 7.2 tredje stycket).

Varulager vid räkenskapsårets utgång	10.000
Varulager vid räkenskapsårets ingång	– 8.000
Intäkt av gåva	2.000

Det totala varulagret vid räkenskapsårets utgång uppgår till 18.000 kr (8.000 + 10.000).

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Varulager	18.000

Resultaträkning	
Försäljningsintäkter	47.000
Gåvor och bidrag	2.000
Försäljningskostnader	– 12.000

7-9 a Övriga verksamhetsintäkter – kontantmetoden

Förutsättningar

År 1

En förening bokför enligt kontantmetoden och upprättar bokslut med hjälp av bokslutsunderlag. Föreningen har under sitt första räkenskapsår fått betalt med 540.000 kr för fakturor avseende deltagaravgifter.

Föreningen har dessutom skickat en faktura på 3.000 kr som inte betalats före räkenskapsårets utgång, men som föreningen bedömer kommer att betalas nästkommande år.

Av de betalda fakturorna avser:

- 60.000 kr (10 fakturor á 6.000 kr) en aktivitet som har påbörjats före räkenskapsårets utgång.
- 36.000 kr (6 fakturor á 6.000 kr) en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår.
- 24.000 kr (8 fakturor á 3.000 kr) också en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår.

Tänk så här

År 1

Räkenskapsårets intäkt beräknas på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring enligt följande (se punkt 7.5):

Årets inbetalningar från kunder	540.000
+ Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets utgång	3.000
– Fakturerade kundfordringar vid räkenskapsårets ingång	0
– Förskott från medlemmar vid räkenskapsårets utgång (b)	– 36.000
+ Förskott från medlemmar vid räkenskapsårets ingång	0
Årets intäkt	507.000

Fakturan på 3.000 kr som skickats men som inte betalats vid räkenskapsårets utgång ska ingå i intäkten.

Enligt punkt 6.73 är en inbetalning ett förskott om tjänsten inte har påbörjats. Förskott över 5.000 kr per faktura ska inte ingå i intäkten.

- Beloppen som har erhållits för aktiviteter som har påbörjats är inte förskott. Någon justering av räkenskapsårets intäkt ska därför inte göras.

Redovisning

- b) 36.000 kr avser en aktivitet som inte påbörjats och är därför förskott. Eftersom beloppet per faktura överstiger 5.000 kr ska de inte ingå i räkenskapsårets intäkt.
- c) 24.000 kr avser en aktivitet som inte påbörjats och är därför förskott. Ingen justering görs av intäkten eftersom beloppet per faktura understiger 5.000 kr.

Bokför så här

År 1

Konto	Debet	Kredit
Bank	540.000	
Övriga verksamhetsinkomster		540.000

Redovisa så här i bokslutet

År 1

Balansräkning	
Kundfordringar	3.000
Övriga skulder	36.000

Resultaträkning	
Övriga verksamhetsintäkter	507.000

Förutsättningar

År 2

År 2 genomför föreningen de aktiviteter den fått betalt för. Dessutom betalas den obetalda fakturan. Föreningens vidare verksamhet visas inte i exemplet.

Tänk så här

År 2

Betalning av fakturan på 3.000 kr ska inte påverka detta räkenskapsårs intäkter. Förskotten på 36.000 kr som räknades bort från intäkterna år 1 ska påverka intäkterna år 2. Det sker genom att förskott vid räkenskapsårets ingång tas med vid beräkning av årets intäkt (se punkt 7.5).

Bokför så här

År 2

När fakturan på 3.000 kr betalas ska den bokföras som inkomst på vanligt sätt. En justering sker sedan i bokslutet på bokslutsunderlaget. Även förskotten vid räkenskapsårets ingång, 36.000 kr, justeras på bokslutsunderlaget.

Redovisa så här i bokslutet

År 2

Balansräkning	
Kundfordringar	0
Övriga skulder	0

Resultaträkning	
Övriga verksamhetsintäkter	36.000

7-9 b Övriga verksamhetsintäkter – faktureringsmetoden

Förutsättningar

År 1

Om föreningen i exempel 7-9 a istället bokfört enligt faktureringsmetoden hade föreningen under sitt första räkenskapsår bokfört att den skickat fakturor på sammanlagt 543.000 kr (540.000 + 3.000).

Av fakturorna avser:

- 60.000 kr (10 fakturor á 6.000 kr) en aktivitet som har påbörjats före räkenskapsårets utgång och 423.000 kr aktiviteter som är genomförda och avslutade.
- 36.000 kr (6 fakturor á 6.000 kr) en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår.
- 24.000 kr (8 fakturor á 3.000 kr) också en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår.

Tänk så här

År 1

Enligt punkt 6.73 är en inbetalning ett förskott om tjänsten inte har påbörjats. Förskott över 5.000 kr ska inte ingå i räkenskapsårets intäkt.

- Beloppen som har erhållits för aktiviteter som har påbörjats är inte förskott. Någon justering av räkenskapsårets intäkt ska därför inte göras.
- 36.000 kr avser en aktivitet som inte påbörjats och är därför förskott. Eftersom beloppet per faktura överstiger 5.000 kr ska de inte ingå i räkenskapsårets intäkt.
- 24.000 kr avser en aktivitet som inte påbörjats och är därför förskott. Ingen justering görs av intäkten eftersom beloppet per faktura understiger 5.000 kr.

Räkenskapsårets intäkt är 507.000 kr (543.000 – 36.000).

Bokför så här

År 1

Fakturor för genomförda och påbörjade aktiviteter samt för förskott under 5.000 kr bokförs som övriga verksamhetsinkomster när de skickas:

Konto	Debet	Kredit
Kundfordringar	507.000	
Övriga verksamhetsinkomster (a)		60.000
Övriga verksamhetsinkomster (a)		423.000
Övriga verksamhetsinkomster (c)		24.000

Fakturorna för aktiviteter som kommer att genomföras kommande räkenskapsår bokförs som förskott:

Konto	Debet	Kredit
Kundfordringar	36.000	
Förskott från medlemmar (b)		36.000

Samtliga fakturor bokförs på följande sätt när de betalas:

Konto	Debet	Kredit
Kundfordringar		540.000
Bank	540.000	

Redovisning

Redovisa så här i bokslutet

År 1

Balansräkning	
Kundfordringar	3.000
Övriga skulder	36.000

Resultaträkning	
Övriga verksamhetsintäkter	507.000

Förutsättningar

År 2

År 2 genomför föreningen de aktiviteter den fått betalt för. Dessutom betalas den obetalda fakturan. Föreningens vidare verksamhet visas inte i exemplet.

Tänk så här

År 2

Förskotten på 36.000 kr som räknades bort från intäkterna år 1 ska påverka intäkterna år 2. Det sker genom att förskott vid räkenskapsårets ingång tas med vid beräkning av årets intäkt (se punkt 7.5).

Bokför så här

År 2

Ingående balans på kontot förskott från medlemmar är 36.000 kr. De bokförs om till övriga verksamhetsinkomster när de inte längre är förskott.

Konto	Debet	Kredit
Förskott från medlemmar	36.000	
Övriga verksamhetsinkomster		36.000

Redovisa så här i bokslutet

År 2

Balansräkning	
Kundfordringar	0
Övriga skulder	0

Resultaträkning	
Övriga verksamhetsintäkter	36.000

7-10 a Försäljningskostnader och övriga externa kostnader (kontantmetoden)

Förutsättning

En förening bokför enligt kontantmetoden och upprättar bokslut med hjälp av bokslutsunderlag. Föreningen har betalt 72.000 kr (57.600 + moms 14.400) till sina leverantörer.

- a) Av betalningarna avser 50.000 kr varor (40.000 + moms 10.000) och 22.000 kr övriga utgifter (17.600 + moms 4.400).

- b) Före räkenskapsårets utgång har föreningen dessutom mottagit en faktura för varor på 20.000 kr (16.000 + moms 4.000) som avser räkenskapsåret men som inte betalats före räkenskapsårets utgång. Inga leverantörsskulder fanns vid årets ingång.
- c) Vid räkenskapsårets utgång har föreningen varor till ett värde av 7.000 kr (exkl. moms) i lager. Vid räkenskapsårets ingång var lagret värderat till 0 kr.

I utbetalningarna till leverantörerna avser en betalning på 3.000 kr (2.400 + moms 600) en hyra för januari nästa räkenskapsår.

I februari året efter räkenskapsåret (innan föreningen gjort bokslutet) kommer en telefonräkning avseende år 1 på 10.000 kr (8.000 + moms 2.000).

Föreningen är skattskyldig till mervärdesskatt.

Tänk så här

Varukostnaden beräknas på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring enligt följande (se punkt 7.12):

Årets utbetalningar till leverantörer (a)	40.000
+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång (b)	16.000
- Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång	0
- Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets utgång	0
+ Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets ingång	0
+ Varulager vid räkenskapsårets ingång (c)	0
- Varulager vid räkenskapsårets utgång (c)	<u>- 7.000</u>
Årets kostnad	49.000

Fakturor som erhållits men som inte betalats vid räkenskapsårets utgång ska ingå i kostnaden.

De varor som finns i lager vid räkenskapsårets utgång ska reducera varukostnaden då värdet uppgår till mer än 5.000 kr.

Även den ingående momsen på fakturan som var obetald vid räkenskapsårets utgång skrivs på bokslutsunderlaget och dras på samma sätt som annan ingående moms av vid beräkningen av momsskulden.

Kostnaden för övriga externa utgifter beräknas på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring enligt följande (se punkt 7.12):

Årets utbetalningar till leverantörer (a)	17.600
+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång	0
- Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång	0
- Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets utgång	0
+ Förskott till leverantörer vid räkenskapsårets ingång	<u>0</u>
Årets kostnad	17.600

Utbetalningen som avser hyra år 2 tas inte upp som ett förskott eftersom beloppet är mindre än 5.000 kr.

Då det endast är betalningar och fakturor som erhållits under räkenskapsåret som utgör kostnad ska ingen justering för telefonräkningen ske.

Redovisning

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Bank		72.000
Varuinköp	40.000	
Övriga utgifter	17.600	
Ingående moms	14.400	

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Varulager	7.000
Leverantörsskulder	20.000

Resultaträkning	
Försäljningskostnader	– 49.000
Övriga externa kostnader	– 17.600

7-10 b Försäljningskostnader och övriga externa kostnader (faktureringsmetoden)

Förutsättningar

Om föreningen i exempel 7-10 a istället hade bokfört enligt faktureringsmetoden hade den bokfört fakturor på 92.000 kr (73.600 + moms 18 400) från sina leverantörer. Av fakturorna avser 70.000 kr varor (56.000 + moms 14.000) och 22.000 kr övriga utgifter (17.600 + moms 4.400). En faktura på 20.000 kr (16.000 + moms 4.000) är obetald vid räkenskapsårets utgång.

Vid räkenskapsårets utgång har föreningen varor till ett värde av 7.000 kr (exkl. moms) i lager.

I utbetalningarna till leverantörerna avser en betalning på 3.000 kr (2.400 + moms 600) en hyra för januari nästa räkenskapsår.

I februari året efter räkenskapsåret (innan föreningen gjort bokslutet) kommer en telefonräkning avseende år 1 på 10.000 kr (8.000 + moms 2.000).

Tänk så här

Varukostnaden beräknas som (se punkt 7.12):

Kostnaden för varor är bokförda inköp (56.000 kr) minus varor som finns kvar i lager (7.000 kr) dvs. 49.000 kr. De varor som finns i lager vid räkenskapsårets utgång ska reducera varukostnaden om värdet uppgår till mer än 5.000 kr (se punkt 6.40).

Kostnaden för övriga externa utgifter (se punkt 7.12) är 17.600 kr (bokförda inköp).

Utbetalningen som avser hyra år 2 tas inte upp som ett förskott eftersom beloppet är mindre än 5.000 kr (se punkt 6.51).

Det är endast fakturor som erhållits eller borde ha erhållits under räkenskapsåret som utgör kostnad (se punkt 7.12). Ingen justering ska därför ske för telefonräkningen som kommer i februari året efter räkenskapsåret.

Bokför så här

Fakturorna bokförs löpande på följande sätt:

Konto	Debet	Kredit
Leverantörsskuld		92.000
Varuinköp	56.000	
Övriga utgifter	17.600	
Ingående moms	18 400	

Konto	Debet	Kredit
Leverantörsskuld	72.000	
Bank		72.000

Vid räkenskapsårets utgång bokförs lagret på följande sätt:

Konto	Debet	Kredit
Lager	7.000	
Förändring lager		7.000

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Varulager	7.000
Leverantörsskulder	20.000

Resultaträkning	
Försäljningskostnader	– 49.000
Övriga externa kostnader	– 17.600

7-11 Kostnad för personal (kontantmetoden)

Förutsättningar

En förening som bokför enligt kontantmetoden har betalt 120.000 kr i lön och 40.000 kr i lagstadgade arbetsgivaravgifter. Föreningen har också betalt 7.000 kr för andra utgifter (försäkring och kursavgift) som avser personal. Räkenskapsårets utbetalningar avseende anställda uppgår till 167.000 kr (120.000 + 40.000 + 7.000).

Vid räkenskapsårets utgång har föreningen en obetald ersättning till en ledare i verksamheten på 10.000 kr inklusive lagstadgade arbetsgivaravgifter. Vid räkenskapsårets ingång var motsvarande belopp 8.000 kr.

Vid räkenskapsårets utgång har föreningen dessutom en skuld avseende obetalda arbetsgivaravgifter för december på 3.000 kr. Vid räkenskapsårets ingång var skulden 7.000 kr.

Vid räkenskapsårets utgång har föreningen också en obetald faktura för julblommor till styrelsen på 1.000 kr. Inga leverantörsskulder fanns vid räkenskapsårets början.

Tänk så här

Kostnaden för personal beräknas på ett bokslutsunderlag som också utgör bokföring enligt följande (se punkt 7.13):

Årets utbetalningar avseende anställda	167.000
+ Skuld för ersättning m.m. vid räkenskapsårets utgång	10.000
– Skuld för ersättning m.m. vid räkenskapsårets ingång	– 8.000
+ Skuld för arbetsgivaravgift vid räkenskapsårets utgång	3.000
– Skuld för arbetsgivaravgift vid räkenskapsårets ingång	– 7.000
+ Leverantörsskulder vid räkenskapsårets utgång	1.000
– Leverantörsskulder vid räkenskapsårets ingång	
Årets kostnad	<u>166.000</u>

Redovisning

Bokför så här

Konto	Debet	Kredit
Bank		167.000
Lön	120.000	
Arbetsgivaravgifter	40.000	
Övriga personalutgifter	7.000	

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Leverantörsskulder	1.000
Skatteskuld	3.000
Övriga skulder	10.000

Resultaträkning	
Personalkostnader	– 166.000

7-12 Omvärdering av finansiella placeringar – värdepappersportfölj

Förutsättningar

En förening äger aktier i flera olika företag för att sprida riskerna och ser därför innehavet som en värdepappersportfölj. Föreningen har förtecknat följande på ett bokslutsunderlag för finansiella placeringar:

	Anskaffnings- värde	Bokfört värde 31/12 år 2	Värde 31/12 år 2	Intäkt/ kostnad omvärdering
Aktie 1	70.000	60.000	40.000	
Aktie 2	40.000	40.000	50.000	
Aktie 3	<u>50.000</u>	<u>50.000</u>	<u>40.000</u>	
Summa värdepappersportfölj	160.000	150.000	130.000	– 20.000

Tänk så här

En finansiell placering ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde på balansdagen (se punkt 6.63). Om detta lägsta värde är lägre än det bokförda värdet ska skillnaden redovisas som kostnad och är värdet högre redovisas en intäkt (se punkterna 7.11 och 7.19). Finansiella placeringar ska värderas var och en för sig utom en värdepappersportfölj som ska ses som *en* tillgång (se punkt 6.58).

Värdepappersportföljen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, 130.000 kr, och en kostnad till följd av omvärderingen redovisas eftersom värdet som portföljen tas upp till är lägre än det bokförda värdet. Kostnaden uppgår till 20.000 kr (150.000 – 130.000).

Redovisa så här i årsbokslutet

Balansräkning	
Finansiella placeringar	130.0000

Resultaträkning	
Finansiella kostnader	– 20.000

Bilaga 1 Andra regler

Tabellen innehåller hänvisningar till normgivning som inte har uppdaterats.

Gäller för:	Regler om...	...finns i
Alla	Verifikationer	5 kap. 6–10 §§ BFL och BFNAR 2000:6 <i>Verifikationer</i>
	Arkivering	7 kap. BFL och BFNAR 2000:5 <i>Räkenskapsinformation och dess arkivering</i>
	Systemdokumentation och behandlingshistorik	5 kap. 11 § BFL och BFN R 10 <i>Systemdokumentation och behandlingshistorik</i>
De som berörs av reglerna	Bokföring för flera verksamheter	4 kap. 4 § BFL och BFNAR 2001:2 <i>Löpande bokföring</i>
	Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga	4 kap. 5 § BFL och BFNAR 2001:2 <i>Löpande bokföring</i>
	Redovisningsvaluta	4 kap. 6 § BFL
	Sidoordnad bokföring	5 kap. 4 § BFL och BFNAR 2001:2 <i>Löpande bokföring</i>
	Gemensam verifikation	5 kap. 6 § tredje stycket BFL och BFN R 2 <i>Gemensam verifikation</i>
	Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister	BFNAR 2004:1 <i>Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister</i>
	Redovisning av försäljning från myntautomat	BFNAR 2002:14 <i>Redovisning av försäljning från myntautomat</i>
De som bokför enligt faktureringsmetoden	Löpande bokföring	BFNAR 2001:2 <i>Löpande bokföring</i>

Redovisning

Bilaga 2 Förenklad årsbokslut

Föreningen XX

Förenklad årsbokslut för räkenskapsåret 20XX-XX-XX–20XX-XX-XX

Resultaträkning

Intäkter

Medlemsavgifter

Gåvor och bidrag

Övriga verksamhetsintäkter

Försäljningsintäkter

Övriga intäkter

Summa intäkter

Kostnader

Verksamhetskostnader

Försäljningskostnader

Övriga externa kostnader

Personalkostnader

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

Övriga kostnader

Summa kostnader

Verksamhetens över-/underskott

Finansiella intäkter

Finansiella kostnader

Över-/underskott efter finansiella poster

Bokslutsdispositioner

Skatt

Årets över-/underskott

Balansräkning

Tillgångar

Immateriella anläggningstillgångar

Byggnader och mark

Inventarier

Varulager

Kundfordringar

Övriga fordringar

Finansiella placeringar

Kassa och bank

Summa tillgångar

Eget kapital

Balanserade över-/underskott

Årets över-/underskott

Summa eget kapital

Obeskattade reserver

Skulder

Låneskulder
Leverantörsskulder
Skatteskulder
Övriga skulder
Summa skulder

Summa eget kapital och skulder

20XX-XX-XX

Underskrift styrelseledamot A

Underskrift styrelseledamot B

Underskrift styrelseledamot C

Underskrift styrelseledamot D

osv.

Redovis-
ning

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. Jämknings skall dock ske om räkenskapsåret är längre eller kortare än 12 månader eller om pensionsskuden 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 slutskattsedeln. Bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) och uppborðslagen (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 pensionsskuden
- 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 inbörd. I båda fallen redovisas resterande belopp som rörelsekostnad.

Avkastningsskatten debiteras på grundval av redovisad pensionsskuld 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. Ansvar för att så sker åvilar styrelsen eller, vid anknuten förvaltning, förvaltare. 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 intäkt- 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 befinnlig 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

Redovis-
ning

realisationsresultat (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	1.138	127

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 värderings-tidpunkt användas ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. Oväsentliga beloppsjusteringar behöver inte göras.

Redovisning av lämnade anslag

En avkastningsstiftelse tillgodoser normalt sina förmänstagare 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

BFNAR 2002:1 Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.

(senast ändrad genom BFNAR 2010:3)

Allmänna råd (BFNAR 2002:1)	530
Tillämpningsområde, m.m.	530
Värden i öppningsbalansräkningen	530
Anläggningsregistret	531
Ikraftträdande	531
Motivering	531
Frågan	531
Gällande rätt, m.m.	532
Bedömning	533
Exempel	536
Exempel 1 – Inventarier, där uppgift om anskaffningsvärdena finns ...	536
Exempel 2 – Värdering av byggnader	536
Exempel 3 – Värdering av mark	538

Allmänna råd (BFNAR 2002:1)

Tillämpningsområde, m.m.

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) och som inte tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1) för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklad årsbokslut.

Med *förening* menas

- en ideell förening, eller
- ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund med undantag för Svenska kyrkan. (BFNAR 2010:3)

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

- försäljningsvärdet, eller
- 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

- ifrån en värdering beräknad på anskaffningsvärdet, eller
- 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.

BFNAR 2010:3

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2011 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.

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

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 tidigare 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 förelagat 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

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.

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.

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 inledningskede 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

Redovisning

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.

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:

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

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

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

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.

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

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

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 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, 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 framräknas. 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, behöver 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.

⁶ Beträffande värdering av marken, se exempel 3.

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 upplyser 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 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 $1971 \times 100/75$	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.

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

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

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 därefter gjort beräkningen enligt en formel som ger det värde som avses i punkt 4 andra stycket i det allmänna rådet.

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

BFNAR 2002:2 Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.

(senast ändrad genom BFNAR 2010:4)

Allmänna råd (BFNAR 2002:2)	539
Tillämpningsområde, m.m.	539
Värden i öppningsbalansräkningen	540
Anläggningsregistret	540
Ikraftträdande	540
Motivering	540
Frågan	540
Gällande rätt, m.m.	541
Bedömning	541
Exempel	544
Exempel 1 – Insamlade kläder, som skall säljas	544
Exempel 2 – Verkligt värde på gåvan är känt	544
Exempel 3 – Värdering av byggnader	544
Exempel 4 – Värdering av mark	546

Allmänna råd (BFNAR 2002:2)

Tillämpningsområde, m.m.

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) och som inte tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1) för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar 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 med undantag för Svenska kyrkan. (BFNAR 2010:4)

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 netoförsäljningsvärdet, nämligen försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljningskostnader och med beaktande av inkurans.

Redovisning

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.

BFNAR 2010:4

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2011 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.

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

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.

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

Redovisning

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

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 innehas 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 d i det allmänna rådet). Denna fråga kommer att behandlas i ett annat sammanhang.

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

³ Beträffande finansiella anläggningstillgångar, se BFNAR 2002:3.

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

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.

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.

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

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

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 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 erhöll 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 erhöles i januari 1971. Föreningen saknar eget underlag för att bedöma byggnadens verkliga värde vid gåvotillfället. Föreningen kontaktar därför

⁷ Beträffande värdering av marken, se exempel 4.

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).

<i>Utgångspunkt för beräkningen</i>	<i>Beräknat anskaffningsvärde</i>	<i>Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)</i>	<i>Värde i öppningsbalansräkningen</i>
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.

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-värderna för gåvotillfället (KPI januari 1981 är 107,2) och tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde (KPI december 2000 är 262,5).⁸ 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

Redovisning

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 "prisliathun-

⁸ KPI-tabell med basår 1980 har använts i exemplet.

den", 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 därefter 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.

BFNs UTTALANDE

BFNAR 2002:3 Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund

(senast ändrad genom BFNAR 2010:5)

Allmänna råd (BFNAR 2002:3)	547
Tillämpningsområde, m.m.	547
Värden i öppningsbalansräkningen	547
Ikraftträdande	547
Motivering	548
Frågan	548
Gällande rätt, m.m.	548
Bedömning	549
Exempel	550
Användning av alternativregeln	550

Allmänna råd (BFNAR 2002:3)

Tillämpningsområde, m.m.

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) och som inte tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1) för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklart årsbokslut.

Med *förening* menas

- en ideell förening, eller
- ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund med undantag för Svenska kyrkan. (BFNAR 2010:5)

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.

BFNAR 2010:5

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2011 eller senare.

Redovisning

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 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. Eftersom 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 framkom-

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

mer 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 förvärs- 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 förvärs- 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 förvärs- 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.

² Se BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering.

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 förvärvade 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

BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund

(senast ändrad genom BFNAR 2010:6)

Allmänna råd (BFNAR 2002:8)	551
Tillämpningsområde och definitioner	551
Principer för intäktsredovisning	552
Principer vid kostnadsredovisningen	552
Ikraftträdande	552
Motivering	552
Frågan	552
Gällande rätt	553
Bedömning	554
Exempel	560
Exempel 1 – Redovisning av intäkter	560
Exempel 2 – Hur kan en förening ta reda på om en intäkt skall redovisas som nettoomsättning?	560

Allmänna råd (BFNAR 2002:8)

Tillämpningsområde och definitioner

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) vid upprättande av årsredovisning eller årsbokslut. Ideella föreningar och registrerade trossamfund som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1) för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut ska inte tillämpa detta allmänna råd.

Med *förening* menas

- en ideell förening, eller
- ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund. (BFNAR 2010:6)

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

- utgör eller kan anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), eller
- 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.

Redovisning

Principer för intäktsredovisning

5. En förening skall redovisa intäkter som nettoomsättning enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) om
- intäkten uppstått i näringsverksamhet som bedrivits av föreningen, och
 - 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
- särredovisa posterna Medlemsavgifter, Gåvor, Bidrag och Nettoomsättning, samt
 - 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.

BFNAR 2010:6

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2011 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 bokföringsskyldiga föreningar med undantag av de föreningar som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1)

för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklad årsbokslut.

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 förenklad 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

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 konstateras 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. Pos-

Redovisning

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

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.

ten, 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.

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 generellt intresse för föreningarna. BFN har även utarbetat komplette-

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.

rande 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 företräde 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. Rekviritet "på annat sätt" har valts eftersom det är omöjligt att i en intäktsdefinition 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 uppbär 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 inkomsten 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 arbetstagare 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 intäkts- 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.

Redovisning

Begreppen "nettoomsättning" och "näringsverksamhet"

Begreppet "nettoomsättning" i ÅRL 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 Ide-

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

ella 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 anläggningstillgångar. 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 bokföringskyldiga, 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.

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

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.

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 näringsverksam-

Redovis-
ning

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

¹⁹ Beträffande medlemsavgifter, se även nästa avsnitt.

²⁰ I Redovisningsrådets rekommendation RR 11 *Intäkter* undantas ökningarna som beror på tillskott från aktieägare eller innehavare av aktierelaterade instrument i definitionen av intäkter.

het 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 bedrivna näringsverksamhet är lotteriintäkter. Lotteriintäkter skall på det sätt som följer av den intäktsorienterade matchningsprincipen matchas mot kostnader för lotteriet, t.ex. distribution och vinstkostnader. 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 medlemservice 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 samman-

hang 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.

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 aktieföretag 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 avvikelserna, dels en beskrivning av vad som ingår i poster som avviker ifrån uppställningsformerna enligt bilaga 2 eller 3 i ÅRL. Motiv 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, gåvogivare 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.

Redovisning

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 logotyp)	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

²² Jämför exempel 2.

²³ Enligt ÅRLs avgränsning av nettoomsättning skall avdrag göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen, se 3 kap. 12 § ÅRL. 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).

det allmänna rådet). Föreningen redovisar realisationsvinsten under posten Övriga intäkter.

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.

Redovisning

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

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)	562
Ikraftträdande	563
Motivering	563
Frågan	563
Gällande rätt	564
Bedömning	565
Exempel	568
Exempel 1 – Upprättandet av en personalnot samt en obligatorisk upplysning enligt punkt 6 i det allmänna rådet	568
Exempel 2 – Frivillig tilläggsupplysning om det ideella arbetet i en förening	570

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 arbetstagarare 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)

¹ Ersätter punkt 13 i BFN R 4.

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.

I kraftträdande

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 tilläggsupplysningar. 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

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 jämställs med 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 förarbetena⁹.

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 arbets-tagarbegreppet i ideella föreningar.¹²

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.

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 gränsdragningen 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.

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

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 är 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 styrelsearvodet, 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

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.

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 uppmantras 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.

¹⁷ Det kan tilläggas att Skatteverket har motsvarande beloppsmässiga avgränsning vid redovisningen av arbetsgivaravgifter för idrottsutövare.

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.

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 BFN R 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 BFN R 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 BFNAR 2002:9. Det sagda innebär också att vägledning kan hämtas ifrån skatterättslig praxis; som tidigare nämnts finns det rättspraxis bl. a. om stipendier.¹⁹

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 bedöm-

¹⁸ Jämför rättsfallet AD 1/1 1986.

¹⁹ Om stipendier beskattas i inkomstslaget tjänst faller de in under ersättningsbegreppet.

ningen av om befattningshavaren har motsvarande befogenheter kan vägledning också hämtas från ADs praxis om arbetstagare i "företagsledande ställning" efter- som 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 BFN R 4.

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

²⁰ Se t.ex. rättsfallen AD 92/1980 och AD 22/1998.

Föreningen gör följande beräkningar och bedömningar:

1. 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).
2. 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.
3. Av de anställda är två kvinnor (klubbdirektören Agneta och den heltidsarbetande kanslisten Beata). Kvinnorna har tillsammans arbetat 3.840 timmar. 3.840 dividerat med 1.920 blir 2. Av de 11 anställda är således 2 kvinnor. Männen 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 %

²¹ Se beräkningar enligt punkt 2 ovan.

²² Se beräkningar enligt punkt 3 ovan.

<i>Löner, andra ersättningar och sociala kostnader</i>	2001		2000	
	Löner och andra ersättningar	Sociala kostnader (varav pensionskostnader)	Löner och andra ersättningar	Sociala kostnader (varav pensionskostnader)
	2.400.000 kr²³	1.200.000 kr (varav 300.000 kr avser pensionskostnader)	2.000.000 kr	1.100.000 kr (varav 250.000 kr avser pensionskostnader)

<i>Löner och andra ersättningar fördelade mellan styrelseledamöter m.fl. och anställda</i>	2001		2000	
	Ersättning till styrelsen och klubbdirektören (varav tantiem o.d.)	Övriga anställda	Styrelse och VD (varav tantiem o.d.)	Övriga anställda
	300.000 kr²⁴ (0 kr)	2.200.000 kr²⁴	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).

²³ Se beräkningar enligt punkt 4 ovan.

²⁴ Se beräkningar enligt punkt 6 ovan.

BFNs UTTALANDE

BFNAR 2002:10 Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund

(senast ändrad genom BFNAR 2010:7)

Allmänna råd (BFNAR 2002:10)	571
Tillämpningsområde och definitioner	571
Värdering i balansräkningen	571
Intäkts- och kostnadsredovisning	572
Ikraftträdande	572
Motivering	572
Frågan	572
Gällande rätt	573
Bedömning	573
Exempel	576
Exempel 1 – Insamlade kläder, som föreningen tänker sälja	576
Exempel 2 – Gåvor, som föreningen tänker skänka vidare	576
Exempel 3 – Gåva av fastighet (både byggnad och mark)	577
Exempel 4 – Föreningsmedlemmarna skänker en tomt till föreningen. Därefter skänker medlemmarna byggnadsmaterial och hjälpser föreningen att bygga en föreningslokal på tomten	577
Exempel 5 – Föreningsmedlemmarna bygger en föreningslokal på en tomt och skänker sedan hela fastigheten till föreningen ..	578

Allmänna råd (BFNAR 2002:10)

Tillämpningsområde och definitioner

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) vid upprättande av årsredovisning eller årsbokslut. Ideella föreningar och registrerade trossamfund som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1) för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut ska inte tillämpa detta allmänna råd.

Med *förening* menas

- en ideell förening, eller
- ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund. (BFNAR 2010:7)

2. Detta allmänna råd skall inte tillämpas på gåva

- i form av arbetsinsatser, eller
- som utgör ett bidrag av likvida medel ifrån ett offentligt organ.

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

- försäljningsvärdet, eller
- om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet.

Redovis-
ning

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 anläggnings-tillgångar 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.

Intäkts- och kostnadsredovisning

6. En gåva skall intäktsredovisas 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 utrangeras 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 utrangeras. (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.

BFNAR 2010:7

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2011 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 årsre-

dovisning 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.

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).

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.

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 anläggning- 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.

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 överlätas 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 särbestämmeelse. 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.

⁴ Redovisningsrådet har i sin rekommendation RR 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualitytillgångar* angivit hur de företag som omfattas av Redovisningsrådets normering skall redovisa skulder och avsättningar.

⁵ BFN U 90:5 behandlar bokföring av redovisningsmedel.

Tillgångar som skall säljas av föreningen skall värderas till nettoförsäljningsvärde, 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 bestäms av branschammanslutning 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 bestämmes 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 utränga 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 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 second-hand-affär eller liknande uppstår en intäkt som ofta torde kunna redovisas under rubriken nettoomsättning⁷ (sådan verksamhet torde oftast utgöra redovisningsverksamhet 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 så-

⁶ Se BFNAR 2002:8 om redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar.

⁷ Se BFNAR 2002:8.

dan försäljning redovisas den under posten Övriga intäkter.⁸ Om en anläggningstillgång uttrangeras 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 uppgår således till samma belopp som försäljningsintäkten minus eventuella försäljningskostnader. Om gåvan däremot försäljs under en senare redovisningsperiod skall den äsättas ett anskaffningsvärde i bokslutet.

Exempel

*Exempel 1 – Insamlade kläder, som föreningen tänker sälja*⁹

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 – 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*¹⁰

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.

⁸ Se BFNAR 2002:8.

⁹ Detta exempel behandlar enbart bokslutsfrågan.

¹⁰ Detta exempel behandlar bokslutsfrågan. Hur föreningen skall hantera den löpande bokföringen av gåvor framgår av BFNAR 2001:2.

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. Förening-
en tecknar inga försäkringar avseende kläderna. Föreningens räkenskapsår = ka-
lenderår.

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 anlägg-
ningstillgång.

Eftersom en fastighets taxeringsvärde anses vara 75 procent av det verkliga vär-
det kan byggnadens verkliga värde vid gåvotillfället bestämmas till 1.000.000 kr
(750.000 × 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 taxeringsvär-
det 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 förvävs-
tillfället, efter avrundning, bestämmas till 667.000 kr (500.000 × 100/75).

I resultaträkningen redovisar föreningen en intäkt på 1.667.000 kr det år fastighe-
ten 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 avskriv-
ningsplan.

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 taxerings-
värde 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 × 100/75). Detta värde kan föreningen använda som anskaff-
ningsvärde för tomtmarken i balansräkningen. Eftersom det är fråga om ett markvär-
de skall inga avskrivningar göras. I resultaträkningen skall föreningen redovisa en in-
täkt på 1.000.000 kr avseende marken.

Byggnadsmaterialet

Under år 2 skänker medlemmarna även byggnadsmaterial till föreningen. Bygg-
nadsmaterialet värderas till försäljningsvärdet enligt punkt 4 första stycket a) i det all-
männa rådet.

I resultaträkningen tas värdet av det skänkta byggnadsmaterialet upp som en in-
täkt.

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

BFNAR 2002:11 Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ

(senast ändrad genom BFNAR 2010:8)

Allmänna råd (BFNAR 2002:11)	579
Tillämpningsområde och definitioner	579
Intäkts- och kostnadsredovisning av bidrag som inte är villkorade	579
Redovisning av villkorade bidrag som har lämnats till föreningen	579
Ikraftträdande	580
Motivering	580
Frågan	580
Gällande rätt	580
Bedömning	581

Allmänna råd (BFNAR 2002:11)

Tillämpningsområde och definitioner

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) vid upprättande av årsredovisning eller årsbokslut. Ideella föreningar och registrerade trossamfund som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1) för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut ska inte tillämpa detta allmänna råd.

Med *förening* menas

- en ideell förening, eller
- ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund. (BFNAR 2010:8)

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 skall 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

- om bidraget är förenat med villkor, som innebär att återbetalning måste ske endast om föreningen inte följer villkoret, eller

Redovisning

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.

BFNAR 2010:8

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2011 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.

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 jämföras 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 offentligrättsligt organ (bidragsgivaren) till en förening (bidragstagaren). Om ett bidrag lämnas av annan än ett offentligrättsligt organ 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 (intäkts- och kostnadsredovisning av bidrag som inte är villkorade).

Synsättet i det allmänna rådet på intäkts- och kostnadsredovisning av bidrag överensstämmer i stort med synsättet beträffande redovisning av gåvor och synsättet beträffande redovisning av statliga stöd.

Vad är ett offentligrättsligt organ?

Bidrag är överföringar av likvida medel från en bidragsgivare som är ett offentligrättsligt organ till en förening (se punkt 2 i det allmänna rådet). Med ett offentligrättsligt organ 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 offentligrättsligt organ 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 offentligrättsligt 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 dock en intäktsföring ske. Intäktsföringen skall i detta fall göras i den period föreningen erhåller ett för givaren bindande besked om eftergift.

Det kan förekomma bidrag som innehåller olika bestämmelser om återbetalningsskyldighet beträffande olika delar av bidraget. I ett sådant fall kan föreningen behöva intäktsföra en del av bidraget och redovisa en avsättning eller skuld beträffande resterande del. Detta framgår av punkt 4 i det allmänna rådet.

¹ Redovisningsrådet har i sin rekommendation RR 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar* angivit hur de företag som omfattas av Redovisningsrådets normering skall redovisa skulder och avsättningar.

BFNs VÄGLEDNING

BFNAR 2006:11 Gränsvärden

(senast ändrad genom BFNAR 2007:3)

Inledning	583
Lagregler	584
Allmänt råd (BFNAR 2006:11)	585
Tillämplighet	585
Definitioner	585
Större eller mindre företag?	585
Större eller mindre koncern?	586
Kommentarer	587
Tillämplighet (punkt 1)	587
Definitioner (punkterna 2–3)	587
Större eller mindre företag? (punkterna 4–11)	587
Större eller mindre koncern? (punkterna 12–15)	590
Exempel	590
Exempel 1 – Större eller mindre företag?	590
Exempel 2 – Större eller mindre företag?	591
Exempel 3 – Beräkningar av medelantalet anställda	591
Exempel 4 – Beräkningar av medelantalet anställda i ideella föreningar	592

Inledning

Från och med den 1 januari 2007 ska gränsvärden beräknas för vad som är större företag 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 normgivning.

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.

Redovis-
ning

Lagregler

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

3. *nettoomsättning*: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
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) koncernföretagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagets 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 hänförs 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 bokföringsskyldig enligt denna lag,

Lag (2007:134)

2 kap. 2 § första stycket BFL

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.

Lag (2006:874)

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 heltids-tjänster 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 overtidsarbete ingå.

9. Normal årsarbetstid i punkt 8 ska bestämmas i enlighet med villkoren för anställningen. Normal årsarbetstid får av förenklingskäl 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 räkna 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

- a) *medelantalet anställda* summan av antalet anställda beräknat enligt punkterna 7–11 och 14,
- b) *koncernföretagens redovisade balansomslutning* summan av de enskilda koncernföretagens sammanlagda tillgångar efter eliminering av koncerninterna fordringar och utgående internvinst, och
- c) *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.

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 arbetstagare 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.

Redovis-
ning

¹ Se propositionen 2005/06:116 *Förenklade redovisningsregler m.m.*, s.130.

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 nettoomsättning 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, mervärdesskatt 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 överskrids 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 företagsbetald 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.

Normal årsarbetstid

Årsarbetstiden på heltid ska i första hand bestämmas enligt villkoren för anställningen, tjänstebestämmelser eller kollektivavtal för motsvarande kategori av arbetstigare. För exempelvis säsong- 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 säsonganställda 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.

Redovisning

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 överskrids 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 gränsvärdena (nettoomsättning) överskridits två år i rad.

Exempel 3 – Beräkning 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

Redovisning

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 (kanslist)	500 respektive 400 timmar	$(900 + 4.900 + 1.500 \times 3 + 1.800 \times 4) / 1.920 = 17.500 / 1.920 = 9,1$	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

FARS REKOMMENDATIONER I REDOVISNINGSFRÅGOR

RedR 4 Redovisning av pensions-skuld och pensionskostnad

(december 2010)

Inledning	593
Överväganden och rekommendationer	594
1 Redovisning som skuld	594
2 Redovisning "inom linjen" som ansvarsförbindelse	594
3 Redovisning av överskott i pensionsavsättning	594
4 Beräkning och redovisning av årets pensionskostnad	594
5 Speciella problem vid beräkning och redovisning av pensionskostnad	595
6 Redovisning av räntedelen i årets pensionskostnad	595
7 Förfarande i vissa fall, där civilrättslig och skatterättslig pensionsreserv är av olika storlek	596

Inledning

Denna rekommendation behandlar frågor rörande redovisningen av pensionsskulder 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 Fars uttalande 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 förpliktelse 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 "Avsatt 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 2007 (FFFS 2007:24 *Försäkringstekniska grunder*). Dessa grunder innehåller bl. a. nya dödlighetsantaganden samt ett förräntningsantagande som publiceras på Finansinspektionens hemsida¹ efter utgången av september varje år.

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

Redovisning

¹ Publicering av dokumentet *Tryggandegrunderna: Ränta och avkastningsskatt – antaganden för 2011* sker på Finansinspektionens hemsida. Det kan noteras att när Finansinspektionens antaganden för kommande år har publicerats så är det valfritt för ett företag att i bokslutet tillämpa antingen innevarande eller kommande års antaganden.

pensionsplanen är den s.k. ITP-planen, beträffande vilken Pensionsregistreringsinstitutet (PRI) beräknar vilka avsättningar som ska göras.

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. 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-anslutna företag ska den av PRI beräknade pensionsskulden anges för sig under beteckningen FPG/PRI(-pensioner) enligt bestämmelse i PRI 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.

Även om årsredovisningslagen således tillåter redovisning av pensionsåtaganden bland ansvarsförbindelser, anser Far det synnerligen önskvärt att alla pensionsåtaganden, som inte har täckning i pensionsstiftelses 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. Överskottet kan redovisas i not till balansräkningen.

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:

- a) årets kostnader för pensionspremier,
- b) under året utbetalda pensioner,
- c) årets kostnad för avgifter och premier till PRI Pensionsgaranti,
- d) årets förändring av kapitalvärdet av utgående och utfästa framtida pensioner, varvid minskning av detta kapitalvärde utgör en avdragspost vid beräkningen (även förändring av redovisat underskott i pensionsstiftelse),
- e) avsättning till pensionsstiftelse,
- f) avkastningsskatt på pensionsmedel,
- g) särskild löneskatt på pensionskostnader, från vilken summa ska dras av:
- h) erhållen gottgörelse från pensionsstiftelse.

Denna, på ovan sätt beräknade, pensionskostnad ska belasta företagets resultat före bokslutsdispositioner.

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 pensionsstiftelses avkastning och förändringar 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) I det fall täckning för pensionsåtaganden finns i form av kapital i fristående pensionsstiftelse beaktas denna förmögenhet genom att utgå från tillgångarnas marknadsvärde. Fluktuationer i värdet på stiftelsens tillgångar kan medföra att pensionskostnaden ett visst år påverkas väsentligt. I sådana fall bör upplysning lämnas för jämförelseändamål.

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 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 rörelsegrenar, en riktigare belastning på rörelsegrenarna än om dessa belastas med räntan på pensioner som intjänats tidigare år, då rörelsegrenarna kan ha haft annan omfattning än under det löpande året.

Vad gäller FPG/PRI-skulden meddelar PRI Pensionsgaranti varje år företagen en procentsats som kan användas vid beräkning av räntekostnadsdelen.² Far rekommenderar att den av PRI Pensionsgaranti 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 Pensionsgarantis besked betecknas "pensions-skuld"). Om stora förändringar skett i kapitalvärdet på grund av att exempelvis pen-

² Den räntesats, som PRI Pensionsgaranti meddelar företagen, beräknas med utgångspunkt från de diskonteringsräntor som används vid pensionskuldsberäkningen, effekterna av värdesäkring av pensionerna samt kreditförsäkringspremien till PRI Pensionsgaranti. För 2010 uppgår räntesatsen till 5,0 % (3,9 %).

sionspremier erlagts motsvarande del av de tidigare skuldförda pensionsåtagandena, kan en mer exakt beräkning av den genomsnittliga avsättningen behöva göras.

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.

FARS UTTALANDEN I REDOVISNINGSFÖRFRÅGOR

RedU 4 Fastighetsskatt, särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionsmedel

(december 2010)

Enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt beskattas fastighetsägare särskilt för vissa slag av fastigheter.

Enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader beskattas den som utgett vissa preciserade ersättningar respektive utfäst tjänstepension och haft kostnad för pensionsutfästelsen. Enligt lagen (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 Far 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.

Fars 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 BFN U 91:3 givit ytterligare vägledning avseende redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggnad genom särskild redovisning av pensionsskuld.

SVENSKA KYRKANS REDOVISNINGSKOMMITTÉ – KRED

Årsredovisning för Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter

2010 års branschanpassning

1 Inledning	598
Måste alla upprätta en årsredovisning och följa denna branschanpassning?	598
Vad menas med större församlingar och samfälligheter?	599
Dokumentets disposition	599
Nyheter i 2010 års branschanpassning	599
2 Årsredovisningen	600
2.1 Regelverket	600
2.2 Årsredovisningens syfte och målgrupp	600
2.3 Årsredovisningens delar	601
2.4 Upprättande och undertecknande	601
2.5 Fastställande	602
2.6 Publicering av årsredovisningen	602
2.7 Revision	602
2.8 Verksamhetsuppföljning	603
2.9 Deklaration och ekonomisk redogörelse	603
3 Branschanpassning av årsredovisningen	603
3.1 Förvaltningsberättelsen	603
3.2 Resultaträkning	608
3.3 Balansräkning	609
3.4 Tilläggsupplysningar	610
Undertecknande	627
Bilaga 1 Kassaflödesanalys	628
Bilaga 2 Om inrapportering till Bolagsverket	631

KRED ger varje år ut en branschanpassad årsredovisningsmall för Svenska kyrkan ("branschanpassningen"). Observera att denna version av branschanpassningen bara gäller för 2010 års årsredovisning.

1 Inledning

Detta dokument är framtaget i syfte att utgöra ett stöd vid upprättandet av årsredovisning för samtliga församlingar och kyrkliga samfälligheter inom Svenska kyrkan oavsett storlek och verksamhet. Dokumentets primära målgrupp är mindre och medelstora församlingar och samfälligheter. Detta innebär att information som endast ska lämnas av större församlingar och samfälligheter presenteras i bilaga 1 och 2.

Måste alla upprätta en årsredovisning och följa denna branschanpassning?

Svenska kyrkan har frivilligt valt att höja ambitionen inom redovisningsområdet. Det är viktigt att alla församlingar och samfälligheter redovisar på ett enhetligt sätt, oavsett storlek, för att öka jämförbarheten och tillgodose det omfattande intressentperspektiv som finns från medlemmar och allmänheten i övrigt. Kriterierna för vilka organisationer som enligt lag ska upprätta en årsredovisning finns i årsredovisningslagen (1995:1554) och bokföringslagen (1999:1078). Enligt dessa lagar är inte alla församlingar och samfälligheter skyldiga att upprätta en årsredovisning. Mot bakgrund av detta finns det därför krav i kyrkoordningen (KO 47:9) som innebär att alla församlingar och samfälligheter, oavsett storlek, är skyldiga att upprätta en årsredovisning.

Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om årsbokslut och årsredovisning (BFNAR 2002:6) ska alla organisationer som frivilligt väljer att upprätta en årsredovisning fullt ut följa lagens krav. De lagrum och rekommendationer som ska följas måste dock anpassas till Svenska kyrkans särskilda verksamhet. Den anpassning av årsredovisningen till Svenska kyrkans verksamhet som presenteras i denna publikation ska följas av alla församlingar och samfälligheter.

Ytterligare skäl att tillämpa denna branschanpassning är att den ekonomiska statistik som Svenska kyrkans nationella nivå samlar in varje år är utformad i enlighet med de mallar som presenteras i detta dokument.

Vad menas med större församlingar och samfälligheter?

De församlingar och samfälligheter som klassificeras som större företag behöver lämna fler uppgifter i årsredovisningen än de mindre och medelstora. Definitionen av större företag finns i årsredovisningslagen (ÅRL 1:3). Där framgår att större församlingar och samfälligheter är de som vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppfyller *mer än ett* av följande villkor:

- medelantalet anställda har uppgått till mer än 50,
- balansomslutningen har uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
- nettoomsättningen har uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Vid bedömning av kriteriet om redovisad nettoomsättning ska intäkter i form av bidrag, gåvor och medlemsavgifter läggas till (ÅRL 1:3).

Större församlingar och samfälligheter ska bl.a. upprätta en kassaflödesanalys (se bilaga 1). Det finns även vissa tilläggsupplysningar som endast måste lämnas av de större enheterna.

Dokumentets disposition

Detta dokument är indelat i kapitel. I kapitel 2 ges en allmän beskrivning av årsredovisningen. I kapitel 3 redogörs för hur förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och tilläggsupplysningar ska utformas.

Nyheter i 2010 års branschanpassning

Branschanpassningen uppdateras årligen för att fånga upp ändringar i lagstiftning eller för att på annat sätt förbättra innehållet i församlingarnas och samfälligheters årsredovisningar.

Den enda väsentliga förändringen i årets branschanpassning avser not 6 Arvode och kostnadsersättning till revisorer. Årsredovisningslagen har ändrats när det gäller tilläggsupplysningarna för ersättning till revisorerna (ÅRL 5:21). Noten blir frivillig för mindre församlingar och samfälligheter men upplysningsplikten utökas för större enheter. Större församlingar och samfälligheter ska, som tidigare, uppge den sammanlagda kostnaden för revisorerna och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska dessutom anges med en specifikation över hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning samt övriga tjänster.

Branschanpassningen har i övrigt endast genomgått redaktionella förändringar vilket innebär att vissa belopp och begrepp har uppdaterats. Bokföringsnämnden (BFN) har under året riktat sina resurser på utvecklingen av sitt nya huvudregelverk för upprättande av årsredovisning. Detta allmänna råd, K3, med tillhörande vägledning kommer att bli huvudregelverk för samtliga icke noterade företag i Sverige. Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter kommer troligtvis att tillämpa K3 i sin årsredovisning.

Svenska kyrkan kommer att lämna remissvar i november 2010. BFN föreslår att de nya reglerna ska tillämpas på räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2011. Detta innebär att Svenska kyrkan måste tillämpa K3 tidigast från och med den 1 januari 2012.

K3-förslaget är ett samlat regelverk och är således snarlikt den goda redovisningssed som Svenska kyrkan tillämpar idag. K3 utgår från att samma regler ska gälla i juridisk person och i koncern. I vissa avsnitt finns dock undantag för juridisk person.

K3-reglerna är baserade på International Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities (SME). Det är en förenkling av de regler som ska tillämpas i de noterade företagens koncernredovisning. Jämfört med SME har BFN gjort anpassningar till svensk lagstiftning samt förenklingar. K3 ska läsas tillsammans med årsredovisningslagen.

Ett mindre företag som tillämpar K3 behöver inte tillämpa de regler i årsredovisningslagen som gäller för större företag, t.ex. att upprätta kassaflödesanalys.

2 Årsredovisningen

I detta avsnitt redogörs för regelverket och formalia i och kring årsredovisningen för Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter.

2.1 Regelverket

Lagstiftning och kyrkoordningen

Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter ska följa bokföringslagens och årsredovisningslagens 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. Stadgandet i kyrkoordningen utgör kompletteringar till lagstiftning och innebär bl.a. en skyldighet för alla församlingar och samfälligheter att upprätta årsredovisning oavsett storlek (KO 47:9).

Allmänna råd och god redovisningssed i övrigt

Årsredovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed (ÅRL 2:2). 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.¹ Vid sidan av BFN finns även branschorganisationen Far som utfärdar olika typer av redovisningsrelaterade rekommendationer.

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. Information från KRED samt annan information med koppling till redovisningsområdet finns tillgänglig på webbplatsen www.svenskakyrkan.se/arbetsgivare.

2.2 Årsredovisningens syfte och målgrupp

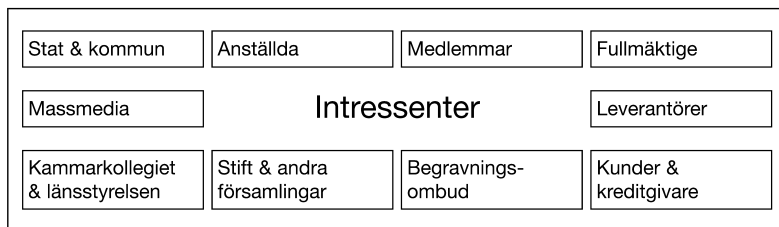
Syftet med en årsredovisning är att ge en rättvisande bild av organisationens resultat och ställning. Med detta förstås att intäkter och kostnader samt tillgångar och skulder ska beskrivas så att läsaren får en god uppfattning om det gångna årets ekonomiska utfall, men även om de ekonomiska förutsättningarna för framtiden.

Årsredovisningen vänder sig till olika målgrupper. 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

¹ Svenska kyrkan kan hämta vägledning i Rådet för finansiell rapporterings rekommendationer i de fall BFN inte uttalat sig om det aktuella redovisningsområdet.

att så många som möjligt kan tillgodogöra sig innehållet i årsredovisningen. Årsredovisningen har en viktig roll att bidra till att intressenter kan få information om hur kyrkoavgiften och andra medel används i verksamheten.

Figur 1: Årsredovisningens intressenter



2.3 Årsredovisningens delar

Årsredovisningens form och innehåll regleras i årsredovisningslagen (ÅRL). Årsredovisningen består av:

- förvaltningsberättelse,
- resultaträkning,
- balansräkning, och
- tilläggsupplysningar/noter.

För större församlingar och samfälligheter tillkommer kassaflödesanalys (se bilaga 1).

Inlighet med svensk praxis bör årsredovisningens delar komma i samma ordning som ovan. Därutöver ska årsredovisningen även innefatta revisionsberättelse.

Enligt årsredovisningslagen ska årsredovisningen vara överskådlig. Exempelvis bör posterna i resultaträkning och balansräkning avrundas till tusentals kronor så att läsaren lätt ska kunna se trender i materialet. Ett annat exempel på överskådlighet är att årsredovisningen inte ska innehålla allt för mycket "bra att ha"-information. Det väsentliga ska framgå. I normalfallet bör därför inte mer information lämnas än vad som framgår av denna branschanpassning.

Det är även lämpligt att årsredovisningen innehåller en innehållsförteckning samt att församlingens/samfällighetens namn och organisationsnummer framgår i sidhuvudet på samtliga sidor i årsredovisningen.

2.4 Upprättande och undertecknande

Det är kyrkorådet/kyrkonämnden som upprättar årsredovisningen. Årsredovisningen är kyrkorådets/kyrkonämndens ekonomiska beskrivning 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 nödvändigt att kyrkorådet/kyrkonämnden aktivt deltar i arbetet med att upprätta förvaltningsberättelsen som, tillsammans med övrig ekonomisk information, ska ge en så rättvisande och allsidig bild som möjligt av verksamheten. Upprättandet av resultat- och balansräkning med tillhörande tilläggsupplysningar görs lämpligen av kamreren eller motsvarande.

Årsredovisningen ska överlämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång (ÅRL 8:2). Årsredovisningen ska därmed vara färdigbehandlad och undertecknad² av kyrkorådet/kyrkonämnden senast den 30 april året efter räkenskapsåret. Uppgift ska lämnas om vilken dag årsredovisningen undertecknades (ÅRL 2:7).

² Enligt lag är det numera möjligt att upprätta en elektronisk årsredovisning. I de fall årsredovisningen upprättas i elektronisk form ska den undertecknas med en avancerad elektronisk signatur.

Samtliga ordinarie kyrkoråds-/kyrkonämndsledamöter ska 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 möjlighet att anmäla en avvikande mening. Utnyttjandet av denna rättighet ska ses som en extraordinarie åtgärd. Den avvikande meningen utgör en del av årsredovisningsdokumentet (ÅRL 2:7).

2.5 Fastställande

Fullmäktige är det organ som fastställer årsredovisningen (KO 3:6). Detta ska ske senast den 30 juni året efter räkenskapsåret (ÅRL 8:3). Fullmäktige beslutar även om ansvarsfrihet för kyrkoråd, kyrkonämnd och övriga eventuella nämnder förutom valnämnden (KO 3:6). På fullmäktiges sammanträde är en god ordning att ärendena föredras i nedan angiven ordning:

1. Behandling av verksamhetsuppföljningen.
2. Kyrkorådet/Kyrkonämndens genomgång av årsredovisningen.
3. Uppläsning av revisionsberättelsen.
4. Fastställande av årsredovisningens resultat- och balansräkning.
5. Beslut om ansvarsfrihet.

2.6 Publicering av årsredovisningen

När årsredovisningen publiceras ska det göras i den form och med det innehåll som legat till grund för revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen ska alltid bifogas till årsredovisningen.

För församlingar som åläggs inrapportera årsredovisningen till Bolagsverket återfinns en mer utförlig beskrivning av tips och rekommendationer knutna till årsredovisningens offentliggörande i bilaga 2.

2.7 Revision

Enligt revisionslagen (1999:1079) ska revisorerna granska årsredovisning och bokföring samt styrelsens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Enligt kyrkoordningen ska revisorerna granska om församlingens och samfällighetens verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt samt om den interna kontrollen är tillräcklig. Revisorerna ska vidare granska att kyrkoordningens regler om målsatt kapital (KO 47:5) har iakttagits. Revisorerna ska ges tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning som de anser vara nödvändig.

Revisorerna ska lämna sin revisionsberättelse till fullmäktige. Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med årsredovisningslagen. Revisionsberättelsen ska 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 ersättningsskyldighet, ska detta anges i revisionsberättelsen (revisionslagen). Revisorerna ska på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

Vid sidan av revisionsberättelsen är det vanligt att revisorerna lämnar en revisionsrapport till kyrkorådet/kyrkonämnden där de presenterar olika typer av iakttagelser de gjort i samband med revisionen.

Kollektgranskning

Revisorerna har även uppdrag att utföra en särskild granskning av hanteringen av kollekt. Utfallet av denna granskning ska rapporteras till domkapitlet (KO 43:10), senast den 30 april.

2.8 Verksamhetsuppföljning

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 ska 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 innehållet i de två dokumenten beskrivs.

2.9 Deklaration och ekonomisk redogörelse

De två sista stegen i den ekonomiska uppföljningen av föregående räkenskapsår är deklARATION samt inrapportering av ekonomisk redogörelse.

Deklarationsblanketten för Tax 2011 (inkomstår 2010) kommer att ha en delvis ny utformning.

Den ekonomiska redogörelsen innebär att Kyrkostyrelsen årligen, med hjälp av Statistiska Centralbyrån (SCB), elektroniskt samlar in ekonomisk information från samtliga ekonomiska enheter. Det övergripande syftet är att kartlägga och få en helhetsbild av Svenska kyrkans totala ekonomi. Resultatet redovisas dels i skriften *Nyckeln till Svenska kyrkan* och dels i tabellform där även olika nyckeltal presenteras.

Formuläret för ekonomisk redogörelse är anpassat till branschanpassningen, Kyrk-BAS 2006 samt *Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader 2008*.

En god ordning är att en reviderad årsredovisning finns klar innan deklARATION/ekonomisk redogörelse lämnas. Detta för att säkerställa att samtliga räkenskapsuppgifter är korrekta och i överensstämmelse med årsredovisningen.

Den ekonomiska statistiken ska lämnas senast den 29 april och deklARATIONEN ska lämnas senast den 2 maj.

3 Branschanpassning av årsredovisningen

I detta avsnitt redogörs för innehållet i förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning och tilläggsupplysningar/noter.

3.1 Förvaltningsberättelsen

Förvaltningsberättelsen avges av kyrkorådet/kyrkonämnden och ska utformas så att den kompletterar informationen i resultaträkning, balansräkning och i noter. Målet är att den ska spegla församlingens/samfällighetens verkliga förhållanden och tillsammans med övrig information i årsredovisningen ge en så rättvisande och allsidig bild som möjligt. Nedan beskrivs de områden som ska behandlas i förvaltningsberättelsen.

Information om verksamheten

Här ska upplysningar lämnas om verksamheten och dess inriktning och förutsättningar samt om väsentliga förändringar i dessa avseenden. Församlingens/samfällighetens organisationsnummer ska anges i förvaltningsberättelsen.

I punkterna nedan ges exempel på uppgifter som ska finnas med.

- *Organisationsnummer*: Organisationsnummer ska alltid framgå – även för de församlingar som ingår i en samfällighet.

- *Uppgift och verksamhet*: Beskrivning av församlingens/samfällighetens huvuduppgifter samt verksamhetens inriktning och förutsättningar.
- *Den kyrkliga indelningen*: Beskrivning av t.ex. rollfördelning samfällighet kontra församling.
- *Beslutsorganisation*: I församlingar beskrivs kyrkorådets arbetsätt och arbetsfördelning med eventuella nämnder. I samfälligheter beskrivs både kyrkonämndens och kyrkorådets arbetsätt samt arbetsfördelning med eventuella nämnder.
- *Personal*: Personalfrågor är ett exempel på icke-finansiella upplysningar som kan vara nödvändig för att förstå verksamhetens utveckling och ställning. Exempel på information om personal framgår nedan.

Exempel på information om personal

Församlingen tillämpar Svenska kyrkans kollektivavtal. Det innebär att samtliga anställda omfattas av olika typer av försäkringar bl.a. tjänstepensionsförsäkring, sjukförsäkring och arbetsskade- och olycksfallsförsäkring. Vid sidan av detta finns även ett omställningsavtal som träder in vid arbetsbrist och ett utvecklingsavtal som innebär rätt till fortbildning m.m. Församlingen har även upprättat olika typer av policier för t.ex. jämställdhet.

Resultat och ställning

För att ge en god inblick i församlingen/samfälligheten och dess ekonomiska utveckling ska ledningen kommentera resultat och ställning. I kommentarerna om resultatet bör uppgift lämnas om hur årets resultat överensstämmer med det budgeterade och väsentliga avvikelser kommenteras. Exempelvis ska större avvikelser mellan budgeterade och faktiska kostnader för fastighetsunderhåll, personalkostnader etc. kommenteras. Även avvikelser mot ett eventuellt åtgärdsprogram, med syfte att uppnå målsatt kapital, bör kortfattat kommenteras.

Målsatt kapital

Kyrkoordningen innehåller regler om målsatt kapital (KO 47:5). Uppgift ska lämnas om fastställt mål för det egna kapitalets storlek och hur målet förhåller sig till eget kapital. Se exempel nedan.

Exempel

Målsatt kapital

Församlingens mål för det egna kapitalets storlek uppgår till xx tkr (yy tkr). Eget kapital överstiger fastställt målsatt kapital med xx tkr (yy tkr).

I de fall församlingens/samfällighetens egna kapital understiger målsatt kapital ska uppgift lämnas om att fullmäktige har fastställt ett åtgärdsprogram (KO 47:5). Åtgärdsprogrammet ska även innehålla en tidsplan. Se exempel nedan.

Exempel

Målsatt kapital

Församlingens mål för det egna kapitalet uppgår till xx tkr (yy tkr). Eget kapital understiger fastställt målsatt kapital med xx tkr (yy tkr). Fullmäktige har därför fastställt ett åtgärdsprogram som syftar till att målet ska vara uppnått år 20XX.

Flerårsöversikt

Beskrivningen över resultat och ställning ska även innehålla en ekonomisk flerårsöversikt. Följande exempel beskriver den information som ska ingå i den ekonomiska flerårsöversikten.

Uppgiften om kyrkoavgift och slutavräkning i kronor kan hämtas från respektive års redovisningsräkning. Redovisningsräkningarna finns i Kyrkans kollekt- och betalssystem (KOB).

Exempel: Flerårsöversikt

Allmänna förutsättningar	2010	2009	2008	2007	2006
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)	2010	2009	2008	2007	2006
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	60	-	-
Eliminering av begravnings- verksamhetens 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)	2010	2009	2008	2007	2006
Fastställt mål för det egna kapitalets storlek	20.000	20.000	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 (%)	1,3	2,0	6,6	6,2	3,0

Definitioner

- *Kyrko- och begravningsavgift (%)* – Anges i procent av den kommunalt beskattningsbara inkomsten.
- *Eliminering av begravningsverksamhetens resultat* – För specifikation se not 1.
- *Varav slutavräkning* – För förklaring se redovisningsprinciper.
- *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 ska vara 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 ska beskrivas. Vad som är väsentliga händelser beskrivs i stycket ovan.

Finansiella instrument

Enligt kyrkoordningen (KO 47:2) ska fullmäktige utfärda bestämmelser om hur församlingens medel ska förvaltas i ett så kallat medelsförvaltningsreglemente. Om det är väsentligt för bedömningen av ställning och resultat ska förvaltningsberättelsen innehålla information om medelsförvaltningsreglementet och om mål och tillämplade principer för finansiell riskstyrning samt exponering för pris- och kreditrisker. Med *prisrisk* avses risken att finansiella instrumentet varierar på grund av förändringar i marknaden. *Kreditrisk*, vilket även benämns motpartsrisk, är risken att en part i transaktionen inte kan fullgöra sin förpliktelse, vilket leder till förlust för den andra parten.

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 2010 hade församlingens långfristiga värdepappersinnehav ett marknadsvärde om xx tkr (yy tkr) och marknadsvärdet på de kortfristiga placeringarna uppgick till xx tkr (yy), totalt xx tkr (yy tkr).

Framtida utveckling

Information ska lämnas om vad som är känt om framtiden samt om förväntningar baserade på kända förhållanden. Informationen ska inkludera en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som församlingen/samfälligheten står inför (ÅRL 6:1).

Ett exempel på information som, vid tiden för upprättandet av årsredovisningen, är känd är den huvudsakliga intäkten, kyrko- och begravningsavgiften, samt den ekonomiska utjämningen för kommande år. Dessa uppgifter ska 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 på grund av en negativ utveckling av skatteunderlaget.

Nedan följer ett exempel. Uppgifterna bör vid behov kommenteras av kyrkorådet/kyrkonämnden och kompletteras med övrig information enligt ovan.

Exempel

	2011 (tkr)	Förändring jämfört med 2010 (%)
Kyrkoavgift	xx	xx
Begravningsavgift	xx	xx
Ekonomisk utjämning	xx	xx
	xx	xx

Miljöinformation (BFN U 98:2 och RedR 1)

Information ska lämnas om verksamhet som påverkar den yttre miljön om:

- verksamheten är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken, eller
- verksamheten 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 ska 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 20XX 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.

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 ska uppgift lämnas om upptagna kollekt fördelat enligt nedan.

Exempel

Kollekter (tkr)	2010	2009	2008	2007	2006
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/hela 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/samfällighetens resultaträkning.

Förvaltade stiftelser

Församlingen/Samfälligheten ska lämna uppgifter om förvaltade stiftelser. Uppgifterna ska 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).

Redovisning

3.2 Resultaträkning

(Belopp i tkr)	Not	2010	2009	BAS-konto ³
<i>Verksamhetens intäkter</i>				
Kyrkoavgift		xx	xx	3110
Begravningsavgift	1	xx	xx	3120
Ekonomisk utjämning	2	xx	xx	3130
Utdelning från prästlönetillgångar	3	xx	xx	3140
Erhållna gåvor och bidrag	4	xx	xx	32xx
Övriga verksamhetsintäkter		xx	xx	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	5000–6999
Personalkostnader	7	xx	xx	7000–7699
Av- och nedskrivning av materiella anläggningstillgångar		xx	xx	7700–7899
Övriga verksamhetskostnader		xx	xx	7970–7979
Summa verksamhetens kostnader		xx	xx	
Förändring av ändamålsbestämda medel	4	xx	xx	7980–7989
Eliminering av begravningsverksamhetens resultat	1	xx	xx	7990
Verksamhetens resultat		xx	xx	
<i>Resultat från finansiella investeringar</i>	8			
Resultat från finansiella anläggningstillgångar		xx	xx	82xx
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter		xx	xx	83xx
Räntekostnader och liknande resultatposter		xx	xx	84xx
Resultat efter finansiella poster		xx	xx	
Skattemässiga bokslutsdispositioner	9	xx	xx	881x
Skatt på näringsverksamhet		xx	xx	8910
ÅRETS RESULTAT		xx	xx	8999

³ Kontonummer avser Kyrk-BAS 2006.

3.3 Balansräkning

TILLGÅNGAR (tkr)	Not	2010-12-31	2009-12-31	BAS-konto ⁴
<i>Anläggningstillgångar</i>				
Materiella anläggningstillgångar				
Byggnader och mark	10	xx	xx	1100–1179, 1190–1199
Inventarier, verktyg och installationer	11	xx	xx	1200–1279, 1290–1299
Pågående nyanläggning och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	12	xx	xx	1180–1189, 1280–1289
		xx	xx	
Finansiella anläggningstillgångar				
Långfristiga värdepappersinnehav	13, 14	xx	xx	1300–1379
Långfristiga fordringar	15	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	1670
Övriga fordringar		xx	xx	1600–1669, 1680–1699
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	16	xx	xx	17xx
		xx	xx	
Kortfristiga placeringar	14	xx	xx	18xx
Kassa och bank	17	xx	xx	19xx
Summa omsättningstillgångar		xx	xx	
Summa tillgångar		xx	xx	

Redovisning

⁴ Kontonummer avser Kyrk-BAS 2006.

EGET KAPITAL OCH SKULDER (tkr)	Not	2010-12-31	2009-12-31	BAS-konto⁵
<i>Eget kapital</i>	18			
Balanserat resultat		xx	xx	2067
Församlingskyrkans fastighetsfond	19	xx	xx	2064
Årets resultat		xx	xx	2069
Summa eget kapital		xx	xx	
Obeskattade reserver	20	xx	xx	2100–2189
Ändamålsbestämda medel	4	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 begravnings- verksamheten	1	xx	xx	2880
Leverantörsskulder		xx	xx	244x
Gravskötselskuld	24	xx	xx	248x
Skatteskulder		xx	xx	25xx
Övriga skulder		xx	xx	242x, 249x, 26xx–2869, 289x
Upplupna kostnader och förutbetalda 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	

3.4 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 ska presenteras som noter till resultat- och balansräkning. Noterna ska innehålla jämförelsetal med föregående räkenskapsår.

⁵ Kontonummer avser Kyrk-BAS 2006.

De noter som anges i denna branschanpassning är obligatoriska enligt god redovisningssed. Om det som behandlas i en not saknas i församlingen ska noten utelämnas.

Nedan följer kommentarer till tilläggsupplysningarna.

Jämförelsestörande poster

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. Generellt sätt bör man applicera en restriktiv inställning till att rubricera vissa intäkter och kostnader extraordinära poster och dessa innefattar allmänt poster som ligger utanför den egentliga verksamheten. Exempel på händelser och transaktioner vilkas resultateffekter kan vara 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. Återkommande stora avvikelser är inte en jämförelsestörande post utan avvikelserna bör kommenteras under *Resultat och ställning*.

Upplysningar om jämförelsestörande poster ska lämnas i not till berörd rad i resultaträkningen. Om raden redan har en obligatorisk not ska informationen infogas och lämnas i denna not. Detta innebär t.ex. att avgångsvederlag ska beskrivas i personalnoten. Nedan ges exempel på not om raden saknar obligatorisk not.

Exempel

Not 7 Personal

Not 7 Personal	2010	2009
Avgångsvederlag	xx	xx
	xx	xx

Not x Övriga verksamhetskostnader

Jämförelsestörande poster	2010	2009
Realisationsförlust vid försäljning av prästgård	xx	xx
	xx	xx

Redovisningsprinciper (ÅRL 5:2)

Som inledning till tilläggsupplysningarna ska församlingens redovisningsprinciper anges. Uppgifterna ska 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 ska även redovisningsprinciperna för dessa poster anges.

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.

Redovisning

Belopp

Samtliga belopp är angivna i tusentals kr (tkr) om inget annat anges. Beloppen inom parentes anger föregående års värden.

Intäktsredovisning

Intäkter redovisas till det verkliga värde av vad som erhållits eller kommer att erhållas.

Kyrkoavgift och begravningsavgift

Svenska kyrkans huvudintäkt utgörs av kyrkoavgiften. Staten svarar för uppbörd, 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. Till anskaffningsvärdet räknas även in kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet. Materiella anläggningstillgångar skrivs av systematiskt genom linjär avskrivning 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.

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 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. 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 vill säga marknadsvärdet. Denna typ av värdering får dock inte ske i de fall en sådan värdering skulle ge ett icke tillförlitligt värde på den kortfristiga placeringen.

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* ska 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.

Redovisningsprinciper tillämpliga i vissa fall

Nedanstående redovisningsprinciper ska tas med endast ifall de är tillämpliga för verksamheten.

Omräkning av utländsk valuta

Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till balansdagskurs, vilket är växelkursen på balansdagen.

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.

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.

Redovisning

Varulager

Varulagret redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Anskaffningsvärdet fastställs med användning av först-in-först-ut-principen. Nettoförsäljningsvärdet är försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Avsättningar

Med avsättningar avses förpliktelse på balansdagen som är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias. Avsättning redovisas med det belopp som motsvarar den bästa uppskattningen av den utbetalning som krävs för att reglera åtagandet.

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* (2008) utgiven av Svenska kyrkans Församlingsförbund.

Huvudprincipen är att begravningsverksamhetens intäkter ska täcka kostnaderna. Större avvikelser både mot denna princip och mot budget ska kommenteras i resultatsammanställningen under *Resultat och ställning*.

I tabellen ska även anges begravningsverksamhetens ackumulerade resultat i förhållande till begravningsavgiften i procent. Denna uppgift kan vid behov kommenteras, liksom väsentliga avvikelser mot budget.

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.

	2010	2009	BAS-konto ⁶
<i>Verksamhetens intäkter</i>			
Begravningsavgift	xx	xx	3120
Övriga intäkter	xx	xx	32xx–3999, 9210, 9310, 9710
Summa verksamhetens intäkter	xx	xx	
<i>Verksamhetens kostnader</i>			
Personalkostnader	xx	xx	7000–7699, 9220
Övriga kostnader	xx	xx	5000–6990, 7970, 9120, 9320, 9720
Av- och nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar	xx	xx	7700–7899
Summa verksamhetens kostnader	xx	xx	
<i>Finansiella poster</i>			
Ränteutäkter	xx	xx	9812, 9813
Räntekostnader	xx	xx	9821, 9823
Summa finansiella poster	xx	xx	
Begravningsverksamhetens resultat	xx	xx	7990
<i>Begravningsverksamhetens ackumulerade resultat</i>			
Ingående ackumulerat resultat	+/- yy	+/- zz	
Årets resultat för begravningsverksamheten	+/- xx	+/- xx	
Utgående ackumulerat resultat	+/- ww	+/- yy	

*Resultat och ställning***Exempel**

Den positiva/negativa avvikelser mot budget är hänförlig till minskade/ökade personalkostnader eller lokalkostnader.

Exempel

Det positiva/negativa ackumulerade resultatet beror på nära förestående investeringar/ökade kostnader för underhåll av kyrkogårdsmur och parkeringsplatser.

Utgående ackumulerat resultat i förhållande till begravningsavgiften är xx % (yy %).

Församlingens fordran/skuld på begravningsverksamheten uppgår till ww tkr (yy tkr)

Not 2 Ekonomisk utjämning (KO 44 kap.)

I noten ges en kort beskrivning av utjämningsystemet.

Exempel

Alla församlingar och kyrkliga samfund omfattas av ett inomkyrkligt utjämningsystem. 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.

Not 3 Utdelning från prästlönetillgångar (10 § lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan)

I noten anges det antal andelar som församlingen har i prästlönetillgångarnas avkastning. Det är även lämpligt att ge en kort beskrivning av prästlönetillgångarna.

⁶ Kontonummer avser Kyrk-BAS 2006.

Exempel

Församlingen har x (y) andelar i avkastningen från de stiftsvis förvaltade prästlönetillgångarna. Prästlönetillgångarna är stiftseliknande förmögenheter. Minst 50 % av avkastningen går till andelsägande församlingar och resterande går till det inomkyrkliga utjämningssystemet. Andelarna innebär inget inflytande i förvaltningen och går ej heller att överlåta.

Not 4 Erhållna gåvor och bidrag (BFNAR 2002:10, BFNAR 2002:11, KRED rekommendation)

Tabellen nedan är en specifikation av resultaträkningens rad Erhållna gåvor och bidrag.

Exempel

	2010	2009
Gåvor		
Församlingskollekt till egen verksamhet	xx	xx
Ändamålsbestämda gåvor	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

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, Förändring av ändamålsbestämda medel. I not till dessa poster lämnas upplysningar enligt tabellen nedan. Enskilda ändamål ska specificeras om de uppgår till väsentliga belopp.

Exempel

Ändamålsbestämda medel	2010	2009
Ingående värde	xx	xx
Erhållna gåvor under året	xx	xx
lansspråktagna gåvor	- xx	- xx
Utgående värde	xx	xx
Specifikation av utgående värde		
Insamling till ny orgel	xx	xx
Kyrkokörens jubileumskonsert	xx	xx
Övrigt	xx	xx
Belopp vid årets utgång	xx	xx

I tabellen ovan ska summan av raderna Erhållna gåvor under året samt lansspråktagna gåvor motsvara raden Förändring av ändamålsbestämda medel i resultaträkningen och raden Utgående värde i noten ska motsvaras av balansräkningens rad Ändamålsbestämda medel.

De församlingar som först 2010 övergick till att redovisa gåvor enligt BFNAR 2002:10 samt KREDs rekommendation om ändamålsbestämda gåvor hänvisas till 2005 och 2006 års branschanpassning vad gäller denna not.

Not 5 Leasing (BFNAR 2000:4)

Församlingar som leasar tillgångar i mer än ringa omfattning ska 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)

De församlingar och samfälligheter som likställs med större företag enligt årsredovisningslagens definition (ÅRL 1:3) ska specificera revisionens kostnader.

Större församlingar och samfälligheter ska uppge den sammanlagda kostnaden för revisorerna och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Dessutom ska särskild uppgift lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Revisionsuppdraget 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).

Exempel

	2010	2009
<i>Kvalificerade revisorer</i>		
ABC revisionsbyrå AB		
Revisionsuppdrag	xx	xx
Revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget	xx	xx
Skatterådgivning	xx	xx
Övriga tjänster	xx	xx
<i>Övriga valda revisorer</i>		
Revisionsuppdrag	xx	xx
Revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget	xx	xx
Skatterådgivning	xx	xx
Övriga tjänster	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.

Redovisning

Not 7 Personal (ÅRL 5:18–20, 22–25, BFN R 4, BFNAR 2002:9)

I noten ska 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.

Observera att löneskatt ska ingå i specifikationen för pensionskostnader på raden Andra sociala avgifter enligt lag och avtal.

Enligt Kyrk-BAS 2006 ska arvoden till förtroendevalda bokföras i kontogrupp 7, Personalkostnader. Upplysning ska lämnas om att arvoden redovisas som personalkostnad.

Uppgift ska lämnas om lön, arvode och andra ersättningar till ordföranden i den ekonomiska enhetens verkställande organ, dvs. kyrkonämndens ordförande i samfälligheter *eller* kyrkorådets ordförande i församlingar. Beloppen kan hämtas från kontrolluppgiften. Vid behov kan uppgiften kompletteras med beskrivning av uppdragets omfattning eller liknande.

Under 2010 har faktura erhållits på förmånsbestämd ålderspension intjänad t.o.m. den 31 december 2009. 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 sjukfrånvaron är det viktigt att uppmärksamma att denna information inte behöver lämnas av enheter där medeltalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till högst tio (ÅRL 5:18 a).

Vid uppdelning av sjukfrånvaron i olika grupper gäller att informationen inte ska 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 ska 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 ska redovisas och om hur medeltalet anställda ska beräknas, finns i Församlingsförbundets FörbundsInfo 4/2004.

Nedan ges ett exempel på uppställning av noten.

Exempel

Medelantalet anställda	2010	2009
Kvinnor	xx	xx
Män	xx	xx
	xx	xx

I medelantalet anställda ingår inte anställda som uppburit ersättning som understiger ett halvt prisbasbelopp 21.200 kr (21.400 kr). Detta har gjorts med stöd av BFNAR 2002:9.

Könsfördelning i kyrkonämnd eller kyrkoråd	2010-12-31	2009-12-31
Kvinnor	xx %	xx %
Män	xx %	xx %

Löner, arvoden och andra ersättningar	2010	2009
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 21.200 kr (21.400 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	2010	2009
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.

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)	2010	2009
Kvinnor	xx %	xx %
Män	xx %	xx %
0–29 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 Resultat från finansiella investeringar (ÅRL bilaga 2)

I not ska väsentliga delposter specificeras. Summan av nedskrivningar och återföring av nedskrivningar på finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar ska alltid anges.

Exempel

Resultat från finansiella anläggningstillgångar	2010	2009
Räntor	xx	xx
Utdelning	xx	xx
Realisationsvinster	xx	xx
Nedskrivning	xx	xx
Återföring av nedskrivning	xx	xx
	xx	xx

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	2010	2009
Räntor	xx	xx
Utdelning	xx	xx
Realisationsvinster	xx	xx
Nedskrivning	xx	xx
Återföring av nedskrivning	xx	xx
	xx	xx

Redovisning

Not 9 Skattemässiga bokslutsdispositioner (ÅRL bilaga 1–3, RedR 1)

Församlingar som bedriver skattepliktig näringsverksamhet och utnyttjat möjligheten till skattemässiga bokslutsdispositioner ska specificera dessa i not.

Exempel

	2010	2009
Skillnad mellan bokförda avskrivningar och avskrivningar enligt plan	xx	xx
Förändring av periodiseringsfond	xx	xx
	xx	xx

Not 10 Byggnader och mark (ÅRL 4:3–5, 5:3–4)

I not ska anges nedanstående uppgifter om byggnader och mark.

Exempel

	2010	2009
Ingående ackumulerade anskaffningsvärden*	xx	xx
Inköp under året	xx	xx
Under året erhållna statliga stöd	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

* Ingående ackumulerat anskaffningsvärde har reducerats med xx kr (yy kr) (ackumulerat) för statliga stöd på kvarvarande byggnader och mark.

I de fall församlingen erhållit statligt stöd för investering i materiella anläggningstillgångar och minskat anskaffningsvärdet med erhållet stöd bör upplysningar om erhållet stöd lämnas så länge tillgången redovisas i balansräkningen. Anskaffningsåret redovisas bruttoanskaffningen, dvs. anskaffningsvärdet före avdrag för statligt stöd. Det statliga stödet redovisas som en reduktion på egen rad i uppställningen (BFNAR 2001:3). Följande år ingår reduktionen i Ingående ackumulerade anskaffningsvärden, dvs. nettoanskaffning redovisas.

Exempel på statliga stöd är kyrkoantikvarisk ersättning, stöd för energieffektiviseringar, handikappanpassningar etc.

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 11 Inventarier, verktyg och installationer (ÅRL 4:3–5, 5:3)

I not ska anges nedanstående uppgifter om inventarier, verktyg och installationer.

Exempel

	2010	2009
Ingående ackumulerade anskaffningsvärden*	xx	xx
Inköp under året	xx	xx
Under året erhållna statliga stöd	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

*Ingående ackumulerat anskaffningsvärde har reducerats med xx kr (yy kr) (ackumulerat) för statliga stöd på kvarvarande inventarier, verktyg och installationer.

I de fall församlingen erhållit statligt stöd för investering i materiella anläggningstillgångar och minskat anskaffningsvärdet med erhållet stöd bör upplysningar om erhållet stöd lämnas så länge tillgången redovisas i balansräkningen. Anskaffningsåret redovisas bruttoanskaffningen, dvs. anskaffningsvärdet före avdrag för statligt stöd. Det statliga stödet redovisas som en reduktion på egen rad i uppställningen (BFNAR 2001:3). Följande år ingår reduceringen i Ingående ackumulerade anskaffningsvärdet, dvs. nettoanskaffning redovisas.

Not 12 Pågående nyanläggning och förskott avseende materiella anläggningstillgångar (ÅRL 5:3)

I not ska anges nedanstående uppgifter om pågående nyanläggning och förskott avseende materiella anläggningstillgångar.

Exempel

	2010	2009
Ingående balans	xx	xx
Utgifter under året	xx	xx
Under året erhållna statliga stöd	xx	xx
Under året färdigställda tillgångar	xx	xx
Utgående balans	xx	xx

Pågående nyanläggning avser xx (t.ex. tillbyggnad av begravningskapell) och beräknas vara färdigställd under år 20XX. Under året har xx färdigställts.

Redovis-
ning

Not 13 Andelar i dotter- och intresseföretag (ÅRL 5:8–9)

En församling som innehar andelar i koncern- eller intresseföretag ska 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 ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna, ska nedanstående uppgifter lämnas i not. I noten ska 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), ska nedanstående uppgifter lämnas i not. I noten ska 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 ska också förändringen av innehavet specificeras enligt uppställningsformen i nedre delen av not 14.

Notens rubrik anpassas efter vilken typ av andelar församlingen innehar.

Observera att det även finns andra upplysningar som ska lämnas för moder- och dotterföretag (ÅRL 5:7, 5:11).

Not 14 Värdepappersinnehav (ÅRL 5:3, KO 47:10, RedR 5, BFN U 99:1)

Noten utgör en specifikation av långfristiga värdepappersinnehav och kortfristiga placeringar. Börsnoterade värdepapper ska 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 ska en huvudsaklighetsbedömning göras och därefter ska hela värdepappersinnehavet hänföras till antingen aktier och aktiefonder eller räntebärande värdepapper. Värdepapper som är onoterade anges på egen rad (exempelvis aktier i Kyrkans Försäkring AB, bostadsrättsinnehav och andelar i vindkraftspark). Observera att så kallade strukturerade produkter kan förekomma bland både noterade och onoterade värdepapper.

I not ska 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)
Onoterade långfristiga placeringar	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)
Onoterade kortfristiga placeringar	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	2010	2009
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

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 ska 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, ska 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.

Återföring av tidigare nedskrivning ska ske om marknadsvärdet, på balansdagen, överstiger det bokförda värdet. Värdet får dock aldrig överstiga anskaffningsvärdet.

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.

Redovisning

Not 15 Långfristiga fordringar (ÅRL 5:3)

I not ska anges nedanstående uppgifter om långfristiga fordringar.

Exempel

	2010	2009
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 ska dessa redovisas på egen rad i balansräkningen med specifikation i not enligt ovan.

Not 16 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (ÅRL 3:8)

De församlingar och samfälligheter som likställs med *större företag* enligt årsredovisningslagens definition (ÅRL 1:3) ska specificera större poster i not.

Exempel

	2010	2009
Förutbetalda hyror	xx	xx
Försäkringspremier	xx	xx
Upplupna ränteutgifter	xx	xx
Övriga poster	xx	xx
	xx	xx

Not 17 Kassa och bank (RedU 5)

KRED rekommenderar att behållningen på Kyrkkontot redovisas som bankmedel i årsredovisningen. I not ska 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) ska ange den beviljade kreditens storlek i denna not. Församlingar som nyttjar krediten ska ange kreditens storlek i not till posten checkräkningskredit (not 23).

Exempel

Församlingen har en beviljad checkräkningskredit på x tkr (y tkr).

Not 18 Eget kapital (KO 47:5, ÅRL 5:14)

Sedan 2007 gäller kyrkkoordineringens regler om målkapital. Det av fullmäktige fastställda målet för det egna kapitalets storlek ska anges i not till eget kapital. I de fall eget kapital understiger målsatt nivå och fullmäktige därmed ska upprätta ett åtgärdsprogram ska upplysningar lämnas även om detta.

Exempel

Enligt kyrkoordningen ska 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 ska vara uppnått år 20XX.

Not 19 Församlingskyrkans fastighetsfond

Församlingskyrkans fastighetsfond är en stiftelselik förmögenhetsmassa med ändamål att tillgodose församlingskyrkans behov. Fastighetsfonden består i regel av medel från försäljning av församlingskyrkans fastighet. Församlingskyrkans fastighet är fast egendom eller tomträtt vars avkastning tidigare var avsedd för bestämd församlingskyrkans behov.

Exempel

Församlingskyrkans fastighetsfond utgör ett ändamålsbestämt eget kapital. Kapitalet ska användas till xxx kyrkas behov, t.ex. underhåll. Under året har x tkr (y tkr) ianspråktagits ur fonden för xxx (exempelvis drift- och underhåll av kyrkan). Kostnaderna har belastat resultaträkningen.

Not 20 Obeskattade reserver

Församlingar som bedriver skattepliktig näringsverksamhet och utnyttjat möjligheten att skapa obeskattade reserver ska specificera dessa i not.

Exempel

	2010	2009
Ackumulerad skillnad mellan bokförda avskrivningar och avskrivningar enligt plan	xx	xx
Periodiseringsfond	xx	xx
	xx	xx

Not 21 Avsättningar (ÅRL 3:9–10)

De församlingar och samfälligheter som likställs med *större företag* (se kapital 1 för definition) ska specificera större avsättningar i not.

En väsentlig avsättning är ofta avsättning för förmånsbestämd ålderspension (inkl. särskild löneskatt).

Exempel

	2010	2009
Förmånsbestämd ålderspension	xx	xx

Enligt kyrkans tjänstepensionsavtal har anställda med en månadslön överstigande cirka 32 tkr (2010) under vissa förutsättningar rätt till förmånsbestämd tjänstepension. Försäkring av intjänad pensionsrätt sker året efter inkomståret. Vid upprättande av denna årsredovisning är premiekostnaden inte känd för inkomståret 2010 varför den förmånsbestämda tjänstepensionen redovisas som en avsättning.

Not 22 Långfristig skuld (ÅRL 5:10)

För varje långfristig skuldpost ska 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	2010	2009
Skulder till kreditinstitut	xx	xx
Gravskötselskuld	xx	xx
Övriga skulder	xx	xx
	xx	xx

Redovisning

Not 23 Checkräkningskredit (RR 22)

Församlingar som använder checkräkningskredit eller motsvarande (gäller även krediter på Kyrkkontot) ska ange den beviljade kreditens storlek i denna not. Församlingar som har en beviljad men helt outnyttjad kredit ska ange kreditens storlek i not till posten Kassa och bank (not 17).

Exempel

Församlingen har en beviljad checkräkningskredit på x tkr (y tkr).

Not 24 Gravskötselskuld (begravningslagen, ÅRL 2:3)

Gravskötselskuldens sammansättning ska anges i not. Uppgiften ska 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 gravskötselskulden som förfaller senare än fem år efter balansdagen ska anges särskilt.

Exempel

	2010	2009
<i>Långfristig gravskötselskuld</i>		
Begravningsverksamhetens åtaganden	xx	xx
Församlingens åtaganden (serviceverksamhet)	xx	xx
	xx	xx
<i>Kortfristig gravskötselskuld</i>		
Begravningsverksamhetens åtaganden	xx	xx
Församlingens åtaganden (serviceverksamhet)	xx	xx
	xx	xx
<i>Andel av gravskötselskulden 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)

De församlingar och samfundigheter som likställs med *större företag* enligt årsredovisningslagens definition (ÅRL 1:3) ska specificera större poster i not.

Exempel

	2010	2009
Upplupna semesterlöner	xx	xx
Upplupna sociala avgifter	xx	xx
Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	xx	xx
	xx	xx

Not 26 Ställda säkerheter (ÅRL 5:11–5:11 a)

I de fall säkerhet har ställts för skuldposter ska uppgift lämnas om säkerhetens omfattning, art och form.

Exempel

Ställda säkerheter för skuld till kreditinstitut	2010	2009
Fastighetsinteckningar	xx	xx
	xx	xx

Fastighetsinteckningen avser församlingshemmet Liljan (Liljan 3:3).

Not 27 Ansvarsförbindelser

Om församlingen har ansvarsförbindelser ska dessa specificeras i not.

Undertecknande

Årsredovisningen ska skrivas under av samtliga ordinarie ledamöter i kyrkoråd/kyrkonämnd. Har en avvikande mening om årsredovisningen antecknats i rådets/nämndens protokoll, ska yttrandet fogas till redovisningen. Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

En god sed har utvecklats under senare år där de som undertecknar årsredovisningen lämnar en försäkran och ett förtydligande av vad som avses med undertecknandet. Av exemplet nedan framgår en sådan försäkran. Försäkran är en frivillig skrivning, men om den används bör nedanstående exempel inte förändras.

Exempel

Vi försäkrar att årsredovisningen har upprättats i enlighet med god redovisningssed och ger en rättvisande bild av XX församlings ställning och resultat samt att förvaltningsberättelsen ger en rättvisande översikt över utvecklingen av församlingens verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som församlingen står inför.

Ort 2011-0X-XX

Svanhild Pettersson,
kyrkorådets ordförande

Bertil Bertilsson

Ceasar Ceasarsson

David Davidsson

Elsa Elsasdotter

Fredrika Fredriksson

Berit Blid,
kyrkoherde

Vår revisionsberättelse har avgivits 2011-0X-XX

Arvid Arvidsson

Bodil Bengtsson

Agneta Ask,
auktoriserad revisor

Redovis-
ning

Bilaga 1 Kassaflödesanalys

Endast församlingar och samfälligheter som likställs med *större företag* enligt årsredovisningslagens definition (ÅRL 1:3) måste upprätta en kassaflödesanalys (ÅRL 2:1). Större församlingar och samfälligheter är de som vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppfyller *mer än ett* av följande villkor:

- medelantalet anställda har uppgått till mer än 50,
- balansomslutningen har uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
- nettoomsättningen har uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Vid bedömning av kriteriet om redovisad nettoomsättning ska intäkter i form av bidrag, gåvor och medlemsavgifter läggas till (ÅRL 1:3).

Kassaflödesanalysen utgör en branschanpassning av Redovisningsrådets rekommendation om redovisning av kassaflöden (RR 7). Kassaflödesanalysens utformning med tillhörande kommentarer finns på de följande sidorna.

Kassaflödesanalys

(Belopp i tkr)	2010	2009	*
<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 gravskötselsskuld och ändamålsbestämda medel			
Minskning/ökning av kortfristiga fordringar	xx	xx	+/- 4
Ökning/minskning av kortfristiga skulder	xx	xx	+/- 5
Ökning/minskning av långfristig gravskötselsskuld	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 (tkr)	2010	2009
Kassa och bank	XX	XX
Kortfristiga placeringar	XX	XX
	XX	XX

* Hjälpkolumn vid upprättande av kassaflödesanalysen.

Anvisningar Kassaflödesanalys

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 ska justeras är:

a) Av- och nedskrivningar

Av- och nedskrivningar ska återföras (läggas till) eftersom de inte innebär någon utbetalning, trots att de påverkat resultatet.

b) Ökning/Minskning av avsättningar (balansräkningen)

En ökning av avsättningarna (tex avsättningar för pensioner) ska 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 ska justeras. Hela försäljningsbeloppet (överenskommen betalning) ska följaktligen redovisas under rubriken Investeringsverksamhet, posterna "Försäljning av materiella anläggningstillgångar" eller "Försäljning av finansiella anläggningstillgångar".

En förlust innebär att kassaflödet ska 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	+

Redovisning

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 ska läggas till eller dras ifrån. En minskning av kortfristiga fordringar innebär att man frigjort likvida medel. En ökning av kortfristiga fordringar innebär att församlingen/samfälligheten bundit likvida medel.

5 Ökning/Minskning av kortfristiga skulder

Här redovisas förändringen av kortfristiga skulder *inklusive* förändring av kortfristig gravskötselskuld.

Posten kan antingen ge ett belopp som ska läggas till eller dras ifrån. En ökning av kortfristiga skulder innebär ökad likviditet. En minskning av kortfristiga skulder innebär att mer likvida medel tagits i anspråk.

6 Ökning/Minskning av långfristig gravskötselskuld

Här redovisas förändringen av den långfristiga gravskötselskulden.

Raden kan antingen ge ett belopp som ska läggas till eller dras ifrån. En ökning av gravskötselskulden innebär ökad likviditet medan en minskning av gravskötselskulden 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 ska 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.

Bilaga 2 Om inrapportering till Bolagsverket

Bolagsverket har möjlighet att förelägga församlingar och samfälligheter att sända in bestyrkta kopior av årsredovisningshandlingarna. Större församlingar och samfälligheter (för definition se avsnitt 1) ska utan uppmaning sända in årsredovisningen till Bolagsverket senast den 30 juni året efter räkenskapsåret. Ett elektroniskt original jämställs vid tillämpningen av årsredovisningslagen med en bestyrkt kopia (ÅRL 8:3). Bolagsverket har beslutat att elektroniska årsredovisningar och revisionsberättelser ska upprättas i den internationella rapporteringsstandarden XBRL. För att kunna skicka in dessa krävs en giltig e-legitimation. Information finns tillgänglig på webbplatsen www.e-legitimation.se.

Ingen rapportering sker till Kammarkollegiet. Utöver eventuell extern rapportering till Bolagsverket krävs ingen ytterligare distribution av årsredovisningen mer än till den ekonomiska redogörelsen.

Viktigt att tänka på vid rapportering till Bolagsverket

- Räkenskapsperioden bör tydligt framgå (2010-01-01–2010-12-31).
- Tydligt vilken enhet som används (kr, tkr etc.).
- Församlingens fulla namn, postadress, samt organisationsnummer i sidhuvudets högra sida.
- Undvik färg, tonade eller skuggade fält då Bolagsverket skannar samtliga dokument. Av samma anledning föredras lösa ark framför bundet exemplar.

SVENSKA KYRKANS REDOVISNINGSKOMMITTÉ – KRED

Redovisning av ändamålsbestämda gåvor

Sammanfattning	632
Ikraftträdande	632
Bakgrund	632
Vad innebär ändamålsbestämt?	633
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor	634
Metod	634
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor i form av materiella anläggningstillgångar t. ex. inventarier	636
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor som används till investeringar	637
Gåvor erhållna före 2005	638
Redovisningsprinciper i årsredovisningen	640
Konto för gåvor och ändamålsbestämda medel enligt Kyrk-BAS	640

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 förenklings-skäl 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 kort-het innebär detta allmänna råd att gåvor från och med 1 januari 2004 skall intäktsfö-ras vid mottagandet. Detta gäller oavsett om gåvan är en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång. Anskaffningsvärdet, och därmed den bokförda intäkten, skall motsvaras av marknadsvärdet.

Med gåva avses en tillgång som överlämnas utan krav på ekonomisk motpresta-tion. Gåvor kan däremot vara villkorade dvs. givaren anger ett villkor för användning-en. Dessa benämns i fortsättningen ändamålsbestämda gåvor. Gåvan har ett rätts-ligt 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 intäkts-redovisas vid mottagandet. Det medför att intäkter och kostnader kan komma att re-dovisas 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 för-samlingens 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

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. Bokfö-ringsnämnden ansåg inte att det fanns skäl för någon ändring av BFNAR 2002:10.

viktigt att gåvans 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 gåvbrev. 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.

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 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.

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 omföring 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.

Redovisning

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.

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.

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 omförs 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
<hr/>	
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 omförs 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
<hr/>	
	0

Jämförelseuppgifterna i årsredovisningen har inte omräknats då värdet av sådan information inte anses 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 "försvinner". 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 samfälligheter* ("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 Ianspråktagna ändamålsbestämda medel

2190 Ändamålsbestämda medel

Vid behov av särskilda konton för olika ändamål kan följande underkonton användas.

2191 Ändamål 1

2192 Ändamål 2

SVENSKA KYRKANS REDOVISNINGSKOMMITTÉ – KRED (2004:1)

Redovisning av gravskötsel

1 Inledning	641
Sammanfattning	642
Ikraftträdande	642
2 Gravskötsel och gravskötselavgift	642
2.1 Gravskötsel och blomstersmyckning	642
2.2 Gravskötselavgift	642
2.3 Tecknandetidpunkt för nya avtal	643
3 Avtalstyper	643
3.1 Fasttidsavtal	643
3.2 Avräkningsavtal – så länge kapitalet räcker	643
3.3 Allframtidavtal	644
3.4 Särskilt om banksamverkan och stiftelser	644
4 Till vilken verksamhet hör åtagandet?	644
5 Redovisning – begravningsverksamhet	645
5.1 Fasttidsavtal	645
5.2 Avräkningsavtal	646
5.3 Allframtidavtal	646
6 Redovisning – serviceverksamhet	646
6.1 Fasttidsavtal upp till 3 år	647
6.2 Fasttidsavtal över 3 år	647
6.3 Avräkningsavtal	649
7 Årsredovisning och bokslut	649
7.1 Årsredovisning	649
7.2 Särskild förteckning över gravskötselskulden	649
7.3 Övrig räkenskapsinformation	650
Bilaga 1 Församlingsförbundets standardavtal	651
Bilaga 2 Inventering av ingångna åtaganden	653
Bilaga 3 Konton enligt Kyrk-BAS	654

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.

Redovis-
ning

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 gravskötseltjänst 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 gräsyta alternativt ogrärensning i grusytor och riktning av gravvård, och/eller
2. klippning av häck, beskärning av växter inom gravplatsen och ogrärensning 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 gravskötseltjänster 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 gravskötseltjänster 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 kost-

nader för exempelvis arbetskraft, material, administration och kapitalkostnader. I de fall församlingen 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 skötselåsongen 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 skötselåsongen 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 allframtidavtal. 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 konsumentlagstiftningen måste avräkningsavtal alltid innehålla en garanterad

¹ För de åtaganden som tecknades och påbörjades före Svenska kyrkans relationsändring med staten svarar dock begravningsverksamheten för eventuella underskott.

minimitid för skötsel av gravplatsen. Avtalet gäller dock alltid, enligt Församlingsförbundets standardavtal, längst till och med gravrättstidens utgång. Vid fastställandet av minimiskötselidens 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 Allframtidensavtal

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. Allframtidensavtal 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 gravskötselsskuld 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.

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 (gravskötselsskulden) skall inbetalda avgifter periodiseras över avtalsperioden. Beroende på om gravskötselåtagandet tillhör begravningsverksamheten eller serviceverksamheten gäller delvis olika redovisningsmetoder.

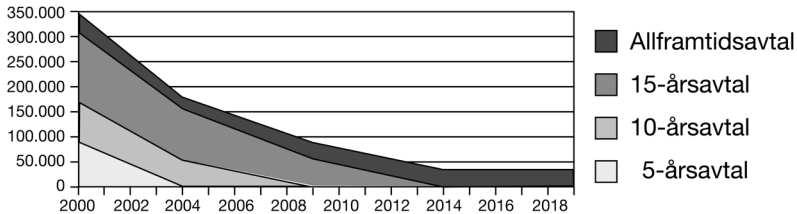
I begravningslagens förarbeten (prop. 1998/99:38 s. 115) konstateras att skötselåtagandena som tecknats före relationsändringen har gjorts under en tid "då andra förutsättningar gällde för församlingarnas ekonomi". Vad som åsyftades var att Svenska kyrkans församlingar tidigare haft en beskattningsrätt 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 gravsköt-

selavgifter som intäkter det år som de inbetalades, oavsett om avgiften avsåg ettårsavtal eller flerårsavtal. Regeringen ansåg att denna kyrkokommunala redovisningsred 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 gravskötselsskuld 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 gravskötselsskuld 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 gravskötselsskuld under 20 år.

5.1 Fasttidsavtal

För begravningsverksamhetens fasttidsavtal har det varit god redovisningsred 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 gravskötselsskulden) redovisas som intäkt i begravningsverksamheten. Detta innebär att gravskötselsskulden 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 Allframtidensavtal

Enligt begravningslagen (1990:1144) får inte inbetalda medel för allframtidensavtal ingångna före 1964 förbrukas. Medlen skall istället bilda en "gravfond". Numera benämns detta åtagande för "gravskötselsskuld för allframtidensavtal". För dessa åtaganden förekommer normalt inga bokföringstransaktioner, varken under året eller i samband med bokslut. I de fall ett allframtidensavtal upphör genom att gravrätten upphör skall dock gravskötselsskulden för den berörda gravplatsen intäktsföras i begravningsverksamheten.

Exempel: Upphörande av allframtidensåtagande

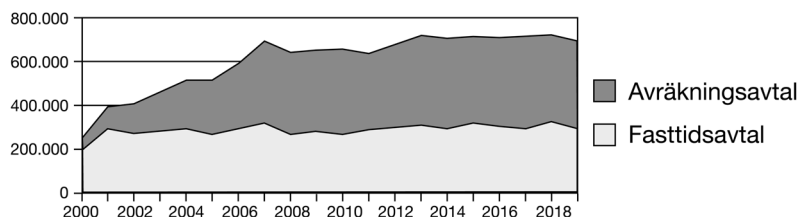
	Debet	Program	Kredit	Program
Upphört åtagande	2383		3659	51

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 gravskötselsskuld är i inledningsskedet år 2000 blygsam eller noll. Skulden växer därefter årligen med årets nytecknade avtal (se figur 2 nedan).



Figur 2: Exempel på utvecklingen av serviceverksamhetens gravskötselsskuld 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 uppräknning av gravskötselaskulden för att erhålla en rättvisande bild av aktuell skuld. I dessa fall blir avtalskonstruktionen mer 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.

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.

Uppräknning 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
 $18.000 + 5 \% = 18.900 (18.000 + 900)$

³ Jämför Bokföringsnämndens uttalande BFN U 89:10 *Resultatavräkning av fleråriga serviceavtal*.

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

- Beräkning av årets skötselavgift
 $18.900 \div 9 \text{ år} = 2.100$
- Avräkning av årets skötselavgift
 $18.900 - 2.100 = 16.800$
- Fastställande av utgående gravskötselsskuld
 $16.800 + 5 \% = 17.640 (16.800 + 840)$

Kontering	Debet	Program	Kredit	Program
Årets skötselavgift (2.100 kr)	2386		3650	59
Uppräkning av skuld (840 kr)	6031	59	2386	

6.2.1 Engångsuppräkning 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 gravskötselsskuld för avtal tecknade 2000

- Ingående skuld 2003 uppräknas med 12 %
 $7.000 + 12 \% = 7.840 (7.000 + 840)$
- Beräkning av årsavgift 2003
 $7.840 \div 7 \text{ kvarvarande skötselår} = 1.120$
- Avräkning av årets skötselavgift från gravskötselsskulden
 $7.840 - 1.120 = 6.720$
- Fastställande av utgående gravskötselsskuld (uppräkningsfaktor för 2003 används)
 $6.720 + 5,15 \% = 7.066 (6.720 + 346)$

Kontering	Debet	Program	Kredit	Program
Engångsuppräkning (840 kr)	6031	59	2386	
Årets skötselavgift (1.120 kr)	2386		3650	59
Uppräkning av skuld (X kr)	6031	59	2386	

Uppräkning av gravskötselsskuld för avtal tecknade 2001

- Ingående skuld 2003 uppräknas med 8 %
 $32.000 + 8 \% = 34.560 (32.000 + 2.560)$
- Enligt ovan...
osv.

Uppräkning av gravskötselsskuld för avtal tecknade 2002

- Ingående skuld 2003 uppräknas med 4 %
 $27.000 + 4 \% = 28.080 (27.000 + 1.080)$
- 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 gravskötselsskulden 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

Gravskötselsskulden 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 gravskötselsskuld:

- Begravningsverksamhetens respektive serviceverksamhetens gravskötselsskuld.
- 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 samfälligheter ("branschanspassningen")*.

Redovisning

7.2 Särskild förteckning över gravskötselsskulden

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 gravskötselsskulden innebär detta att det skall finnas förteckningar över vilka avtal som ingår i gravskötselsskulden och respektive avtals del av gravskötselsskulden.

I de fall gravskötselsskulden 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 gravskötselsskulden. I bilaga 2 ges en kort beskrivning av hur en sådan inventering kan ske.

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,
- gravskötsel fakturor,
- 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	Diariumnummer
-------------	---------------

Avtal träffat mellan

Församlingen/Kyrkliga samfundet, namn och adress (nedan kallat församlingen)	Gravrättsinnehavaren, namn, personnummer, adress och telefonnummer
--	--

Ombud för gravrättsinnehavare	
Avtalet gäller gravplats, nummer	Kyrkogård

Avtalstid/Avgift

<p>Alternativ A</p> <p><input type="checkbox"/> Ettårsavtal.</p> <p>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.</p>
<p>Alternativ B</p> <p><input type="checkbox"/> Avtalet gäller för 3 år. Med början den , upphör den .</p> <p>Gravrättsinnehavaren erlagger en avgift för hela avtalsperioden i förskott mot faktura. Församlingen skall underrätta gravrättsinnehavaren i god tid innan avtalet löper ut.</p>
<p>Alternativ C (används vid skötsel mer än 3 år)</p> <p><input type="checkbox"/> Avtalet gäller för en minsta tid av år och så länge kapitalet räcker dock längst till gravrättstidens utgång.</p> <p>Gravrättsinnehavaren erlagger 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.</p> <p>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.</p> <p>Det erlagda beloppet avser skötsel av i avtalet angiven gravplats och disponeras endast för detta ändamål.</p>

Grundskötsel - vård och underhåll

Grundskötsel innebär att gravplatsen hålls i ordnad och värdigt skick. I grundskötseln ingår i den omfattning som behövs med avseende på gravplatsens utformning:

- I. Vårstädning, klippning av gräsytan alternativt ogrärensning i grusytor och riktning av gravvärd.
- II. Klippning av häck, beskärning av växter inom gravplatsen och ogrärensning inkl. puts av blommor i gravrabatt.

Plantering och andra arbeten utöver grundskötsel

Församlingen åtar sig följande arbeten
--

Församlingen utför skötseln fackmässigt och tar med tillbörlig omsorg till vara gravrättsinnehavarens intressen och samråder med denne i den utsträckning som det behövs och är möjligt.

Avhjälpan 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.

Avhjälpan 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 avtalet 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 meddela/samråda 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 skäligen kunde förväntas räkna med vid avtalets ingående och vars följderna församlingen inte heller skäligen 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 gravskötselsskulder
3658 Ettårsavtal	2389 Övriga långfristiga gravskötselsskulder	
3659 Övriga gravskötselintäkter		
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

Prop. 1998/99:130 Ny bokföringslag m.m.

8 Kretsen av bokföringsskyldiga	655
8.4 Juridiska personer	655
8.4.2 Ideella föreningar och samfällighetsföreningar	000
8.4.3 Registrerade trossamfund	000
8.4.4 Stiftelser	000

8 Kretsen av bokföringsskyldiga*8.4 Juridiska personer**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 marknadsvärdet av tillgångarna översteg ett gränsvärde 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 gränsvärdet.

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.

Prop.
Del 1
s. 212

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmet 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.

Redovis-
ning

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 bokförings-skyldig endast om den utövar näringsverksamhet. Det anses att bokföringsskyldig-heten i så fall omfattar endast själva näringsverksamheten och inte annan verksam-het 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 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 samfällig-hetsföreningar. Samfälligheter kan vara av tre slag; marksamfälligheter, anlägg-ningssamfälligheter 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 styrel-se. De viktigaste lagen av *rättighetssamfälligheter* torde vara jaktvårdsområden (se lagen [1980:894] om jaktvårdsområden) och fiskevårdsområden (se lagen [1981:533] om fiskevårdsområden). Jaktvårdsområdesföreningar och fiskevårds-områdesföreningar 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. För-eningar 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 för-valtar vägsamfälligheter blir att anse som näringsidkare endast om föreningen driver ekonomisk verksamhet, t. ex. grusning eller snöskottning av andra vägar än de sam-fällda (se Bokföringsnämndens cirkulär C 3/3). Föreningar som förvaltar de viktigas-te lagen av *rättighetssamfälligheter*, dvs. jaktvårdsområdesföreningar och fiske-vårdsområdesföreningar, driver som regel inte någon näringsverksamhet och är därmed inte heller bokföringsskyldiga. I den mån en fiskevårdsområdesförening dri-ver ekonomisk verksamhet, t. ex. försäljning av fiskekort, kan emellertid föreningens verksamhet bli att betrakta som näringsverksamhet. Föreningen blir då bokförings-skyldig. I så fall skall, enligt Bokföringsnämnden, bokföringen omfatta all den verk-samhet som föreningen bedriver.

Skälen för regeringens förslag: Som vi tidigare har uttalat bör, som huvudregel, alla juridiska personer vara bokföringsskyldiga. För detta talar såväl borgenärsint-resset, delägarnas eller medlemmarnas intressen som samhällets behov av att i ef-terhand kunna spåra och upptäcka brott. Dessa intressen utgör skäl för att bokfö-ringsskyldigheten 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 det 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.

Prop.
Del 1
s. 214

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 näringsverksamhet. 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 insynmöjligheten 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 överenskommelser 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 Yrkesutövares 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 anknäver 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 svårvärderade 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

Redovis-
ning

Prop.
Del 1
s. 215

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.

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 undantas 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. *stiftssamfällighet* (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 trossamfunds 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 trossamfunden. 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 trossamfunden 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. Vi återkommer till detta i avsnitt 10.3.2.

Prop.
Del 1
s. 217

Redovis-
ning

8.4.4 Stiftelser

Prop.
Del 1
s. 218

Regeringens förslag: Stiftelser skall vara bokföringsskyldiga i huvudsak i samma utsträckning som tidigare. Det innebär att bokföringsskyldighet skall föreligga för

- stiftelser som har tillgångar med ett marknadsvärde som överstiger tio prisbasbelopp,
- stiftelser som utövar näringsverksamhet,
- moderstiftelser,
- stiftelser som helt eller delvis har bildats av staten, en kommun eller ett landsting,
- insamlingsstiftelser,
- kollektivavtalsstiftelser,
- pensionsstiftelser,
- personalstiftelser.

Stiftelser vars tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer skall, liksom hittills, inte vara bokföringsskyldiga.

Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga skall föra räkenskaper i samma utsträckning som i dag.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att samtliga stiftelser skall vara bokföringsskyldiga.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot kommitténs förslag. Bl. a. *Kammarrätten i Stockholm, Statskontoret, Kammarkollegiet och Länsstyrelsen i Stockholms län* har dock avstyrkt eller uttryckt tveksamhet till förslaget.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Enligt promemorians förslag skall dock även stiftelser vars tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer vara bokföringsskyldiga om värdet på tillgångarna överstiger tio prisbasbelopp.

Remissinstanserna: Promemorians förslag har i huvudsak inte mött några invändningar. *Föreningen Stiftelser i Samverkan* har emellertid ställt sig tveksam till promemorians förslag om bokföringsskyldighet för stiftelser vilkas tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

Bakgrund m.m.: I samband med införandet av stiftelselagen den 1 januari 1996 utökades bokföringsskyldigheten för stiftelser. Bl. a. blev stiftelser som utövar näringsverksamhet bokföringsskyldiga för all sin verksamhet. Även moderstiftelser är numera alltid bokföringsskyldiga (se 3 kap. 1 § första stycket stiftelselagen). Samma krav ställs på stiftelser som har bildats av staten, en kommun, ett landsting eller en kyrklig kommun (se 3 kap. 1 § tredje stycket stiftelselagen). Även kollektivavtalsstiftelser och insamlingsstiftelser är bokföringsskyldiga (se 11 kap. 2 § tredje stycket och 4 § fjärde stycket stiftelselagen). I övrigt är stiftelser bokföringsskyldiga om de har tillgångar med ett sammanlagt marknadsvärde överstigande tio prisbasbelopp (se 3 kap. 2 § första stycket). För stiftelser som är bokföringsskyldiga endast av den anledningen att tillgångarnas värde överstiger eller har överstigit tio prisbasbelopp kan dock tillsynsmyndigheten medge undantag från bokföringsskyldigheten (se 3 kap. 2 § andra stycket och 3 §). Stiftelser och insamlingsstiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer är helt undantagna från bokföringsskyldighet (jfr 1 kap. 7 § och 11 kap. 2 § femte stycket) även om de undantagsvis skulle bedriva näringsverksamhet. Detsamma gäller de stiftelseliknande rättssubjekt som domkyrkorna och prästlönetillgångarna utgör (se 4 § lagen [1994:1221] om införande av stiftelselagen [1994:1220]).

Stiftelser som är bokföringsskyldiga skall fullgöra denna skyldighet enligt bokföringslagens bestämmelser. Enligt 3 kap. 4 § 1 stiftelselagen omfattar bokföringsskyldigheten all verksamhet som stiftelsen bedriver.

Stiftelser som inte är bokföringspliktiga skall föra räkenskaper över inbetalningar och utbetalningar. Räkenskaperna skall avslutas med en sammanställning av vilken skall framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under året (se 3 kap. 5 § stiftelselagen). Sådana stiftelser och insamlingsstiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer är undantagna från skyldigheten att föra räkenskaper.

Prop.
Del 1
s. 219

Stiftelselagens avgränsning av vilka stiftelser som är bokföringsskyldiga sammanhänger med de bestämmelser om tillsyn som lagen innehåller (se 9 kap.). För vissa stiftelser, bl. a. stiftelser med tillgångar vars värde uppgår till minst tio prisbasbelopp, sker tillsynen bl. a. genom en viss återkommande kontroll. Vid lagens tillkomst konstaterades att denna kontroll borde grundas bl. a. på en skriftlig redovisning och att skyldigheten att lämna en sådan redovisning borde vara samordnad med skyldigheten att följa bokföringslagen och att upprätta årsredovisning (se prop. 1993/94:9 s. 74 f. och 88).

Även pensions- och personalstiftelser är bokföringsskyldiga (se 17 a och 30 §§ tryggandelagen).

Skälen för regeringens förslag: En generell bokföringsskyldighet för juridiska personer av det slag som kommittén har föreslagit skulle innebära en betydande utvidgning av antalet bokföringsskyldiga stiftelser. Mot en sådan utvidgning kan anföras i huvudsak samma skäl som mot en generell bokföringsskyldighet för små ideella föreningar och samfällighetsföreningar. Nyttan av en generell bokföringsskyldighet torde inte kunna uppväga det administrativa merarbetet. I sammanhanget bör särskilt framhållas att behovet av lagregler om bokföring i stiftelser ganska nyligen har övervägts i samband med stiftelselagens tillkomst. Det har inte framkommit något som ger anledning att redan nu, ett fåtal år efter lagens ikraftträdande, göra några mera betydande ändringar i reglerna om när en stiftelse skall vara bokföringsskyldig.

Vi anser alltså att mindre stiftelser inte heller i fortsättningen bör omfattas av bokföringsskyldighet. Gränsen för bokföringsskyldigheten bör liksom hittills gå vid ett förmögenhetsvärde motsvarande tio prisbasbelopp.

Stiftelser vars tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer (se 1 kap. 7 § stiftelselagen) är i dag generellt undantagna från all bokföringsskyldighet. Vi har övervägt om detta undantag borde utmönstras. Det skulle innebära att dessa stiftelser blev bokföringsskyldiga om de bedrev näringsverksamhet eller annars så snart tillgångarnas värde översteg tio prisbasbelopp. Ett skäl för det är att man då skulle erhålla ett mera enhetligt regelsystem. Stiftelser av detta slag är emellertid av mycket speciell natur. Stiftelselagen gäller i mycket begränsad utsträckning för dessa stiftelser. Ofta innebär det bakomliggande stiftelseförordnandet att en förmögenhets löpande avkastning skall uppbäras av en viss person så länge han lever varefter förmögenheten skall tillkomma någon annan med äganderätt. Såsom en remissinstans har påpekat torde det inte finnas något behov av att låta reglerna om bokföring omfatta sådana stiftelser. Dessa stiftelser bör alltså även i fortsättningen undantas från bokföringsskyldighet.

Prop.
Del 1
s. 220

Redovis-
ning

I några avseenden föreslår vi mindre ändringar i bestämmelserna om stiftelsers bokföringsskyldighet.

Det första förslaget gäller stiftelser som hyr ut byggnader. Näringsverksamhet i form av uthyrning är i dag – enligt 3 kap. 1 § andra stycket stiftelselagen – undantagen från bokföringsskyldighet enligt kriterier motsvarande dem som gäller för fysiska personer och dödsbon (jfr avsnitt 8.2). Enligt vår mening är det lämpligt att det i detta avseende gäller samma regler för stiftelser som för andra juridiska personer (utom dödsbon). Vi föreslår därför att en stiftelses näringsverksamhet i form av uthyrning i fortsättningen skall föranleda bokföring på samma vis som annan näringsverksamhet.

Det andra förslaget avser upphörandet av bokföringsskyldighet i sådana fall då bokföringsskyldigheten enbart grundar sig på att stiftelsens tillgångar överstiger tio prisbasbelopp. Om värdet av tillgångarna i ett sådant fall kommer att understiga tio prisbasbelopp leder det inte automatiskt till att bokföringsskyldigheten upphör. Enligt 3 kap. 2 § tredje stycket stiftelselagen kan emellertid tillsynsmyndigheten undanta en stiftelse från bokföringsskyldighet om tillgångarnas värde de tre senaste åren har understigit det tidigare nämnda gränsvärdet. Vi föreslår en enklare ordning, nämligen att en stiftelses bokföringsskyldighet skall upphöra utan vidare om tillgångarnas värde de tre senaste åren har understigit tio prisbasbelopp.

Slutligen föreslår vi att bestämmelsen i 3 kap. 3 § stiftelselagen utmönstras. Den bestämmelsen innebär att en stiftelse genom tillsynsmyndighetens tillstånd kan undantas från bokföringsskyldighet. En sådan bestämmelse är knappast förenlig med den ordning som vi i övrigt förordar. Den torde dessutom redan i dag sakna större praktisk betydelse.

De nu föreslagna ändringarna innebär en viss utvidgning av stiftelsernas bokföringsskyldighet. För den enskilda stiftelsen kommer ändringarna i de flesta fall att ha begränsad betydelse, eftersom stiftelsen redan nu normalt är skyldig att föra räkenskaper (se 3 kap. 5 § stiftelselagen).

Givetvis kan det också i de minsta stiftelserna finnas ett behov av skriftlig dokumentation över den ekonomiska förvaltningen. De nuvarande bestämmelserna om att det i sådana stiftelser som inte är bokföringsskyldiga skall föras räkenskaper bör därför finnas kvar.