Redovisning

Författningar

Bokföringslag (1999:1078) 439

Årsredovisningslag (1995:1554) 450

Vissa årsredovisningsfrågor, förordning (1995:1633) 488

Bokföringsnämndens K-projekt

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (K1) 490

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) 563

Bokföringsnämndens uttalanden och allmänna råd

BFN U 91:3 Redovisning av särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel vid tryggande genom särskild redovisning av pensionsskuld 805

BFN U 95:3 Redovisning i avkastningsstiftelser 806

BFNAR 2002:1 Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. 809

BFNAR 2002:2 Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. 818

BFNAR 2002:3 Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund 826

BFNAR 2002:8 Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund 830

BFNAR 2002:9 Hur medelantalet anställda m.m. skall redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund 841

BFNAR 2002:10 Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund 850

BFNAR 2002:11 Redovisning av bidrag av likvida medel till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ 858

BFNAR 2006:11 Gränsvärden 862

FARs rekommendationer och uttalanden

RedR 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad 872

RedU 4 Fastighetsskatt, särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionsmedel 876

Svenska kyrkans redovisningskommitté (KRED)

Årsredovisning för Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter – 2012 års branschanpassning 877

Redovisning av ändamålsbestämda gåvor 912

Redovisning av gravskötsel 921

Forts. nästa sida

BAS

BAS 2013 935

Ideella föreningar, stiftelser m.fl. (Ink 3) 977

BAS 2013 – Förenklat årsbokslut (K1) 980

FAR – branschorganisationen för revisorer och rådgivare – utger rekommendation (RedR) och uttalanden (RevU) i redovisningsfrågor. För det fullständiga redovisningsregelverket, se *FARs Samlingsvolym – redovisning*.

För mer information och beställning, se farakademi.se.

Bokföringslag (1999:1078)

(senast ändrad genom SFS 2011:1399)

1 kap.	**Inledande bestämmelser**	440
	Lagens innehåll	440
	Definitioner	440
	Språk	441
2 kap.	**Kretsen av bokföringsskyldiga**	441
	När juridiska personer är bokföringsskyldiga	441
	När fysiska personer är bokföringsskyldiga	442
	Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.	442
3 kap.	**Räkenskapsår**	442
	Normalt räkenskapsår	442
	Annat tolvmånaders räkenskapsår	442
	Förkortat eller förlängt räkenskapsår	442
	Gemensamt räkenskapsår för flera verksamheter	443
	Gemensamt räkenskapsår för koncernföretag	443
	Omläggning av räkenskapsår	443
	Föreläggande om rättelse	443
	Räkenskapsår i finansiella företag	443
4 kap.	**Bokföringsskyldighetens innebörd**	443
	Allmänt om vad bokföringsskyldigheten innebär	443
	God redovisningssed	443
	Upprättande av balansräkning när bokföringsskyldigheten inträder eller när grunden för denna ändras	443
	Bokföring för flera verksamheter	443
	Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga	444
	Redovisningsvaluta	444
5 kap.	**Löpande bokföring och verifikationer**	444
	Grundbokföring och huvudbokföring	444
	Tidpunkten för bokföring	444
	Bokslutstransaktioner	445
	Sidoordnad bokföring	445
	Rättelse av bokföringspost	445
	Verifikationer	445
	Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser	445
	Systemdokumentation och behandlingshistorik	445
	Kassaregister	446
6 kap.	**Hur den löpande bokföringen avslutas**	446
	När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning	446
	Årsredovisningens innehåll m.m.	446
	När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut i stället för en årsredovisning	446
	Årsbokslut	447
	Förenklat årsbokslut	447
	Tidpunkten för färdigställande av årsbokslutet	447
	Specifikation till årsredovisning eller årsbokslut	447
7 kap.	**Arkivering av räkenskapsinformation m.m.**	448
	Former för bevarande	448
	Tid och plats för förvaring	448
	Tillfällig förvaring av verifikation utomlands	448
	Utomlands placerad utrustning m.m.	448
	Förvaring av dokument m.m. som hör till en filial utomlands	449

Överföring av räkenskapsinformation 449
När räkenskapsinformation får förstöras 449
8 kap. Utvecklandet av god redovisningssed 449
9 kap. Överklagande 449
Propositioner 449

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 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)*

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

Språk

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

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

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

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

2 kap. Kretsen av bokföringsskyldiga

När juridiska personer är bokföringsskyldiga

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

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

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

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

Redovisning

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

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

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

3 § Stiftelser är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger en och en halv miljon kronor. Bokföringsskyldigheten inträder

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

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

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

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

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

När fysiska personer är bokföringsskyldiga

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

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

Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.

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

3 kap. Räkenskapsår

Normalt räkenskapsår

1 § Ett räkenskapsår 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 tolvmånaders 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 aktiebolag, som också bedriver jordbruksverksamhet, utan att han är skyldig att upprätta koncernredovisning, får aktiebolaget, trots bestämmelsen i första stycket, ha brutet räkenskapsår. *Lag (2003:727)*

Omläggning av räkenskapsår

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

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

Föreläggande om rättelse

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

Räkenskapsår i finansiella företag

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

4 kap. Bokföringsskyldighetens innebörd

Allmänt om vad bokföringsskyldigheten innebär

1 § Ett företag skall

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§,
2. se till att det finns 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 meningen, 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 arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga

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

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

Redovisningsvaluta

6 § Affärshändelserna ska kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta. Redovisningsvalutan ska vara svenska kronor. I aktiebolag, ekonomiska föreningar, sparbanker, 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 bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

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

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

Tidpunkten för bokföring

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

Sidoordnad bokföring

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

Rättelse av bokföringspost

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

Verifikationer

6 § För varje affärshändelse 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.

Redovisning

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.

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 skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om användning av kassaregister i vissa fall. *Lag (2011:1399)*

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)*

Redovisning

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 indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt,
– rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på 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.

Propositioner

SFS 1999:1078 Prop. 1998/99:130	*SFS 1999:1304* Prop. 1999/2000:2	*SFS 2000:31* Prop. 1999/2000:23	*SFS 2000:598* Prop. saknas
SFS 2003:727 Prop. 2002/03:99	*SFS 2003:1135* Prop. 2003/04:26	*SFS 2005:591* Prop. 2004/05:140	*SFS 2006:874* Prop. 2005/06:116
SFS 2007:134 Prop. 2006/07:27	*SFS 2007:551* Prop. 2006/07:115	*SFS 2007:596* Prop. 2006/07:105	*SFS 2008:90* Prop. 2007/08:45
SFS 2009:249 Prop. 2008/09:84	*SFS 2009:701* Prop. 2008/09:174	*SFS 2010:849* Prop. 2009/10:204	*SFS 2010:1514* Prop. 2009/10:235
SFS 2010:2064 Prop. 2009/10:246	*SFS 2011:1399* Prop. 2010/11:166		

Årsredovisningslag (1995:1554)

(senast ändrad genom SFS 2011:1554)

1 kap. Inledande bestämmelser 452
Lagens tillämpningsområde 452
Allmänna definitioner 452
Koncern- och intresseföretagsdefinitioner 453
2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning 454
Årsredovisningens delar 454
Överskådlighet och god redovisningssed 454
Rättvisande bild 454
Andra grundläggande redovisningsprinciper 454
Form och språk 455
Valuta 455
Årsredovisningens undertecknande 455
3 kap. Balansräkning och resultaträkning 455
Balansräkningens innehåll 455
Resultaträkningens innehåll 455
Uppställningsformer 455
Jämförelsetal 456
Överkursfonden 456
Särskilda poster i en ekonomisk förenings balansräkning och resultaträkning 456
Större periodiseringsposter 457
Avsättningar 457
Resultaträkning i förkortad form 457
Extraordinära intäkter och kostnader 457
4 kap. Värderingsregler 457
Vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar 457
Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar 457
Avskrivning av anläggningstillgångar 458
Nedskrivning av anläggningstillgångar 458
Uppskrivning av anläggningstillgångar 458
Värdering av omsättningstillgångar 459
Värdering av pågående arbeten 459
Varulagrets anskaffningsvärde 459
Redovisning till bestämd mängd och fast värde 459
Omräkning av fordringar och skulder 459
Redovisning enligt kapitalandelsmetoden 459
Egna aktier 460
Värdering av finansiella instrument 460
Värdering av säkrade poster 461
Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån 461
Omräkning av förlagsinsatser 461
5 kap. Tilläggsupplysningar 461
Tilläggsupplysningarnas placering 461
Värderings- och omräkningsprinciper 461
Anläggningstillgångar 461
Finansiella instrument 462
Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde 462
Nettoomsättningens fördelning 463
Inköp och försäljning inom koncernföretag 463
Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag 463
Kortfristiga och långfristiga balansposter 463

Ställda säkerheter 464
Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen .. 464
Lån till ledande befattningshavare 464
Transaktioner med närstående 464
Konvertibla lån 465
Aktiebolags eget kapital 465
Ekonomisk förenings eget kapital 466
Upplysningar om skatter 466
Medelantalet anställda under räkenskapsåret 466
Könsfördelningen bland ledande befattningshavare 466
Löner, ersättningar och sociala kostnader 466
Pensioner och liknande förmåner 467
Tidigare styrelse och verkställande direktör 467
Suppleanter och vice verkställande direktör 467
Avtal om avgångsvederlag 467
Uppgift om moderföretag 467
Särskilt om europabolag och europakooperativ 467
6 kap. Förvaltningsberättelse m.m. 468
Förvaltningsberättelse 468
Finansieringsanalys 469
Bolagsstyrningsrapport 469
7 kap. Koncernredovisning 470
Allmänna bestämmelser 470
Principer för upprättande av koncernredovisning 472
Tilläggsupplysningar 473
Hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen 474
Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen 475
Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys 476
Koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen 476
8 kap. Offentliggörande 477
Registreringsmyndigheten 477
Årsredovisningens avlämnande till revisorerna 477
Ingivande till registreringsmyndigheten 477
Registrering i aktiebolagsregistret 478
Kungörande 479
Förseningsavgifter för aktiebolag 479
Personligt betalningsansvar 480
Vite 480
Publicering av årsredovisningen 480
Koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse 481
9 kap. Delårsrapport 481
Skyldighet att lämna delårsrapport 481
Tillhandahållande av delårsrapport 481
Delårsrapportens innehåll 481
10 kap. Överklagande 482
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser 483
Propositioner 483
Bilaga 1 Uppställningsform för balansräkningen (kontoform) 484
Bilaga 2 Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning) 486
Bilaga 3 Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning) 487

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

Andra grundläggande redovisningsprinciper

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

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

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 insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.

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

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

Större periodiseringsposter

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

Avsättningar

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

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

10 § Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen. *Lag (2006:871)*

Resultaträkning i förkortad form

11 § Mindre företag får 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

Redovisning

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 eller 14 e §.

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 (2011:1554)*

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

Med 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 (2011:1554)*

Värdering av pågående arbeten

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

Varulagrets anskaffningsvärde

11 § Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, skall större företag ange skillnadsbeloppet i en not med fördelning på de poster som är upptagna i balansräkningen. Nettoförsäljningsvärdet skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen.
Lag (2006:871)

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

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

Omräkning av fordringar och skulder

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

Redovisning enligt kapitalandelsmetoden

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

Egna aktier

14 § Egna aktier får inte tas upp som tillgång.

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

Värdering av finansiella instrument

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

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

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

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

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

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

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)*

14 f–14 g §§ har upphävts genom lag (2011:1554).

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)*

Redovisning

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

Kortfristiga och långfristiga balansposter

10 § För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under 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 företagets 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. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

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

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 ordinärt och extraordinärt resultat. *Lag (2006:871)*

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

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

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

Löner, ersättningar och sociala kostnader

19 § Av räkenskapsårets personalkostnader skall följande belopp anges särskilt:

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

20 § 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 §§ jämställs 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 skälig grund eller om deras anställning upphör som följd av ett offentligt uppköpserbjudande avseende aktier i bolaget. *Lag (2007:541)*

3 § Ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

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

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

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

Finansieringsanalys

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

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 inslagen 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)*

Redovisning

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. Upplysning om det internvinstbegrepp som har tillämpats skall lämnas i en not. *Lag (1999:1112)*

Tilläggsupplysningar

Allmänna tilläggsupplysningar

14 § Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap. 2, 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)

Klyvningsmetoden

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

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

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys

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

Ingivande till registreringsmyndigheten

3 § Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) 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 fastställelsedagen. 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 fastställelsedagen. 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 jämställs 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 aktiebolagsregistret.

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 aktiebolagslagen (2005:551), betalat den avgift som är föreskriven för registrering av sådan anmälan och ingett en skriftlig försäkran från bolagets revisor om att revisionsberättelsen lämnats till styrelsen, skall dock bolaget betala förseningsavgift först om handlingarna inte har kommit in inom nio månader från räkenskapsårets utgång. Avgiften skall uppgå till 10.000 kr för publika aktiebolag och 5.000 kr för privata aktiebolag.

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

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

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

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

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

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

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

10 § Om en förseningsavgift inte har betalats efter betalningsuppmaning, 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, ska 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 65 kap. 4 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244). *Lag (2011:1377)*

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

1995:1554

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

   I övriga bolag skall de angivna bestämmelserna samt bestämmelserna i 7 kap. tillämpas första gången i fråga om det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1996. Aktiebolag som vid utgången av år 1997 tillämpat äldre bestämmelser får dock göra det även fortsättningsvis intill utgången av det sista räkenskapsår som inletts före den 1 april 1998. I aktiebolag som har avförts från aktiebolagsregistret senast den 31 december 1997 och i aktiebolag som avförs från aktiebolagsregistret enligt punkten 5 i övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385) efter ansökan som har skett före utgången av oktober 1997 skall de angivna bestämmelserna över huvud taget inte tillämpas. *Lag (1997:978)*
4. Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till en föreskrift i 11 kap. aktiebolagslagen som har ersatts genom en bestämmelse i denna lag, tillämpas i stället den nya bestämmelsen.
5. Bestämmelsen i 4 kap. 5 § tredje stycket skall inte tillämpas på nedskrivning som har gjorts före lagens ikraftträdande.
6. Belopp som har avsatts till uppskrivningsfond före lagens ikraftträdande får användas även för nödvändiga nedskrivningar på anläggningstillgångar. Om detta görs skall upplysning om detta lämnas i en not.

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	*SFS 2011:1377* Prop. 2010/11:166	*SFS 2011:1554* Prop. 2011/12:26	

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

Redovisning

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

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

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

Poster inom linjen

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

1. 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 Uppställningsform 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 utgången 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 utelämna 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 betalningsskyldige 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 förenklat årsbokslut (K1)

(december 2010)

Inledning 492
A Lagregler och allmänt råd (BFNAR 2010:1) 493
Kapitel 1 – Tillämpning 493
Vilka ska tillämpa det allmänna rådet? 493
Vilka andra regler ska följas? 493
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet? 493
Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas? 494
Kapitel 2 – Definitioner 494
Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen 494
Tillgångar 494
Skulder 494
Inkomster 494
Utgifter 495
Kapitel 4 – Löpande bokföring 496
Kontantmetoden eller faktureringsmetoden 496
Kontantmetoden 496
Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet 497
Det förenklade årsbokslutets utformning 497
Kapitel 6 – Balansräkningen 498
Förteckning över anläggningstillgångar 498
Immateriella anläggningstillgångar 498
Byggnader och markanläggningar 498
Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av 500
Maskiner och inventarier 500
Varulager 502
Kundfordringar 502
Övriga fordringar 503
Finansiella placeringar 503
Kassa och bank 504
Eget kapital och obeskattade reserver 504
Avsättningar 504
Låneskulder 504
Leverantörsskulder 504
Skatteskulder 504
Övriga skulder 504
Kapitel 7 – Resultaträkningen 505
Intäkter 505
Kostnader 506
B Kommentarer 508
Kommentarer till Kapitel 1 – Tillämpning 508
Vilka ska tillämpa det allmänna rådet? 508
Vilka andra regler ska följas? 508
Vad gäller om en fråga inte är reglerad i det allmänna rådet? 509
Vad gäller när det allmänna rådet börjar tillämpas? 509

Kommentarer till Kapitel 2 – Definitioner 509
Bidrag 509
Villkorade bidrag 510
Erhållna gåvor 510
Anskaffningsvärde 510
Kommentarer till Kapitel 3 – Vad som ska bokföras i föreningen 510
Tillgångar 510
Skulder 510
Inkomster 511
Utgifter 511
Kommentarer till Kapitel 4 – Löpande bokföring 512
Kontantmetoden eller faktureringsmetoden 512
Kontantmetoden 512
Kommentarer till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet 515
Det förenklade årsbokslutets utformning 515
Kommentarer till Kapitel 6 – Balansräkningen 516
Förteckning över anläggningstillgångar 516
Immateriella anläggningstillgångar 516
Byggnader och markanläggningar 516
Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av 518
Maskiner och inventarier 519
Varulager 521
Kundfordringar 522
Övriga fordringar 523
Finansiella placeringar 523
Kassa och bank 524
Eget kapital och obeskattade reserver 524
Avsättningar 525
Leverantörsskulder 525
Skatteskulder 525
Övriga skulder 526
Kommentarer till Kapitel 7 – Resultaträkningen 527
Intäkter 527
Kostnader 530
C Exempel 534
Exempel till Kapitel 5 – Det förenklade årsbokslutet 534
5-1 Förslag på arbetsgång 534
5-2 Exempel på förenklat årsbokslut 536
Exempel till Kapitel 6 – Balansräkningen 538
6-1 Köp av fastighet med taxeringsvärde 538
6-2 Köp av fastighet som saknar taxeringsvärde 538
6-3 Köp av inventarie 539
6-4 Inventarie som erhållits i gåva 539
6-5 Avskrivning av fastighet 540
6-6 Avskrivning av inventarie 540
6-7 Avyttring av fastighet 541
6-8 Avyttring av inventarie 541
6-9 Värdering av varulager utifrån senast mottagen faktura 542
6-10 Värdering av varulager – först-in-först-ut-principen 542
6-11 Värdering av lager som helhet 542
6-12 Värdering av lager som minskat betydligt i värde 543
6-13 Finansiella placeringar – värdering vid värdeuppgång 543
6-14 En värdepappersportfölj ska ses som en helhet 544

6-15 Finansiella placeringar – beräkning av anskaffningsvärde vid delavyttring 544
6-16 Eget kapital – reserverade medel för specifika ändamål 545
6-17 Skatteskulder 546
6-18 Skatteskuld vid balansdag 30 april 547
Exempel till Kapitel 7 – Resultaträkningen 548
7-1 Intäkt av medlemsavgift som faktureras och betalas i förskott 548
7-2 Medlemsavgifter som till viss del avser riksorganisation 548
7-3 Intäkt av gåva i form av fastighet 548
7-4 Intäkt av bidrag 549
7-5 Positiv förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande 549
7-6 Negativ förändring av varulager – gåvor som inte bokförts löpande 550
7-7 Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som bokförts löpande 550
7-8 Förändring av varulager – inköpta varor och gåvor som inte bokförts löpande 551
7-9 a Övriga verksamhetsintäkter – kontantmetoden 552
7-9 b Övriga verksamhetsintäkter – faktureringsmetoden 554
7-10 a Försäljningskostnader och övriga externa kostnader (kontantmetoden) 555
7-10 b Försäljningskostnader och övriga externa kostnader (faktureringsmetoden) 557
7-11 Kostnad för personal (kontantmetoden) 558
7-12 Omvärdering av finansiella placeringar – värdepappersportfölj ... 559
Bilaga 1 Andra regler 560
Bilaga 2 Förenklat årsbokslut 561

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)*

Redovisning

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 offentligrättsligt organ.

2.2 *Villkorade bidrag* är bidrag som förenats med villkor som innebär återbetalningsskyldighet 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 föreningen 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 tillgång.

5 kap. 1 § andra stycket BFL

– – –

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

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

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, skänka bort eller utrangera. 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, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot föreningen 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
Inkomst av medlemsavgift	Avgift till den allmänna föreningsverksamheten	det belopp som betalats som medlemsavgift.
Inkomst av gåva och bidrag	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.
Övrig verksamhetsinkomst	Ersättning för deltagande i eller utnyttjande av föreningens verksamhet	det belopp som står på kvittot, fakturan eller någon motsvarande handling.
Inkomst vid försäljning	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.
Inkomst av skadestånd, försäkringsersättning m.m.	Andra inkomster som hänför sig till föreningen såsom skadestånd, försäkringsersättningar m.m.	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling.
Ränteinkomst och utdelning	Avkastning på föreningens finansiella tillgångar	det belopp som står på räntebeskedet eller liknande.

Redovisning

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
Allmänna utgifter i verksamheten	Utgifter för föreningens verksamhet	det belopp som står på kvittot, fakturan eller någon motsvarande handling.
Utgift för skadestånd m.m.	Andra utgifter som hänför sig till föreningen såsom skadestånd m.m.	det belopp som står på beslutet eller någon motsvarande handling.
Ränteutgift	Ränteutgift på föreningens låneskulder	det belopp som står på räntebeskedet eller liknande.

Kapitel 4 – Löpande bokföring

Kontantmetoden eller faktureringsmetoden

4.1 En förening får bokföra enligt kontantmetoden, såsom den utvecklas 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 underskott 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 kontokort 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 upparbetad 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.

Redovisning

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.

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). Redovisning

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 utrangering 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.

Redovisning

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.

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.

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 bokföringsskyldiga[1] företag som inte upprättar 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 förenklad 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 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.

---

[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.*

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 förenklat 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 förenklingsskäl 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. Korrigeringarna 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 or-

ganisationer 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 momsbroschyr (SKV 552). Information om mervärdesskatt i föreningar finns i Skatteverkets broschyr *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 däremot 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 uppbär 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.

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 transak-

tioner 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 intäkts- 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 bokföringsskyldigheten 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 summeringsrader 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.

Redovisning

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

Redovisning

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.

---

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

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 utrangering redovisas det bokförda värdet i posten Övriga kostnader. När en tillgång utrangerats 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.

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 däremot 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 á 3.500 kronor till ett konferensrum). Motsvarande gäller anskaffning av olika inventarier som kan anses vara ett led i en större inventarieinvestering.

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 årsbokslutet är det tillåtet att direkt kostnadsföra maskiner och inventarier med kort ekonomisk livslängd, s.k. treårsinventarier. 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.

Redovisning

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 hänförbara utgifter som ingår i fakturabeloppet. Normalt ska man bara behöva titta på fakturan för att få fram anskaffningsvärdet. Exempel på direkt hänförbara 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 förenklingsskäl 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 svårbestämt men lågt värde behöver inte bokföras löpande (se punkt 3.2). De gåvor som finns kvar på balansdagen tas däremot upp som varulager.

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 mervärdesskatt) 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 skattedeklaration.

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 (förskottsutbetald).
- Första förhöjd leasingavgift, exklusive avdragsgill mervärdesskatt, överstigande 5.000 kronor (förskottsutbetald).
- Ränteinkomster, sammanlagt överstigande 5.000 kronor, som är hänförliga till räkenskapsåret men som föreningen får först nästa år (efterskottsinbetalas).
- Ränteutgifter, sammanlagt överstigande 5.000 kronor, som föreningen har betalat under räkenskapsåret men som är hänförliga till nästa år (förskottsutbetald).
- Bidrag som redovisas som intäkt men ännu inte utbetalats (efterskottsinbetalas).
- 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 innehas 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.

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 förenklingsskäl 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 leverantörsskulderna motsvaras i dessa fall av en fordran på mervärdesskatt på staten. Mervärdesskatt kommer därför inte att påverka föreningens över- eller underskott. Detsamma gäller övriga poster nedan som föranleder mervärdesskatt som ännu inte har redovisats i skattedeklaration.

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 deklareras i skattedeklarationen 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 deklareras i skattedeklarationen
+ 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 deklareras i inkomstdeklarationen
− Inbetalad 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, delleverans eller utförande av tjänst inte påbörjats (förskottsinbetald).
- 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 (förskottsinbetald).
- 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 (förskottsinbetald).

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 delleverans 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.

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 svårbestämt 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)

Redovisning

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 förenklade 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.

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.

Redovisning

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.

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 förenklingsskäl 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.

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.

Redovisning

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, ränteintäkt, utdelning 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

Redovisning

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

5-2 Exempel på förenklat 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

Förenklat 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**

Noter

Not 1 Gåvor och bidrag	**20X2**	**20X1**
Gåvor		
Stipendiefonden	13.000	10.000
Medlemsverksamheten	–	5.000
	13.000	15.000
Bidrag		
Kommunala bidrag	–	10.000
	–	10.000

Not 2 Verksamhetskostnader	**20X2**	**20X1**
Medlemstidning	37.000	34 000
Medlemsverksamhet	72.000	64 100
Utdelade stipendier	96.000	–
	205.000	98.100

Not 3 Övriga externa kostnader	**20X2**	**20X1**
Hyra	15.000	15.000
Annonser	11.000	12.000
Diverse administration	26.600	23.000
	52.600	50.000

Not 4 Finansiella placeringar	**20X2**	**20X1**
Blandfonden Z2	250.000	250.000
	250.000	250.000

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

Redovisning

F-stad 20X3-03-15

Anna Andersson
ordförande

Bertil Bengtsson
sekreterare

Cecilia Carlsson
kassör

Daniel Davidsson
ledamot

Erika 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 × 4/6) och för marken 3.045.000 kr (9.135.000 × 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

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

Idrottsföreningen 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

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 × 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).

Redovisning

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

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 upprättar 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	3.600	0	3.600
Summa		16.500		7.100

Sammanlagt anskaffningsvärde	16.500
Värdenedgång	– 7.100
Verkligt värde	9.400

Redovisa så här i bokslutet

Balansräkning	
Varulager	9.400

Resultaträkning	
Försäljningskostnader	– 7.100

Redovisning

6-13 Finansiella placeringar – värdering vid värdeuppgång

Förutsättningar

En förening har köpt 100 aktier i det noterade företaget XYZ AB för 90 kr/aktie. Courtage 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	50.000	40.000
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	1.000	29	29.000
Totalt	3.500		94.500

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. Noten utformas så att den passar föreningens informationsbehov.

Bokför så här

Årets läger

Redovisning

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		
Eget kapital	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 deklareras i skattedeklarationen. 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 deklareras i inkomstdeklarationen	0
Inbetald F-skatt	– 22.000
Beräknad skatteskuld – skatter som deklareras i inkomstdeklarationen	*4.000*
Mervärdesskatt som deklareras i skattedeklarationen	15.000
Lagstadgade arbetsgivaravgifter (d)	10.000
Innehållen preliminärskatt för anställda	8.000
Skatteskuld (e)	37.000

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 mervärdesskatteskyldig 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	

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 × 1,33) och marken 665.000 kr (500.000 × 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

Redovisning

Föreningen får välja att redovisa bidraget som intäkt det räkenskapsår bidraget betalas till föreningen eller det eller de räkenskapsår det hänför sig till (se punkt 7.3). Föreningen väljer att redovisa bidraget som intäkt de räkenskapsår det hänför sig till, dvs. 12.500 kr (25.000 × 3/6) år 1 och 12.500 kr år 2. Den del som hänför 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 porslin, skänkta av privatpersoner, för att få in pengar till sin verksamhet. Ibland köper föreningen också in varor. Gåvorna bokförs löpande.

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
	Årets varukostnad	22.000

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 bokförs 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
	Årets varukostnad	12.000

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:

a) 60.000 kr (10 fakturor á 6.000 kr) en aktivitet som har påbörjats före räkenskapsårets utgång.
b) 36.000 kr (6 fakturor á 6.000 kr) en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår.
c) 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 betalts 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.

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

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:

a) 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.
b) 36.000 kr (6 fakturor á 6.000 kr) en aktivitet som kommer att hållas nästa räkenskapsår.
c) 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.

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

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	

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

Redovisning

År 2

Balansräkning	
Kundfordringar	0
Övriga skulder	0

Resultaträkning	
Övriga verksamhetsintäkter	36.000

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

Förutsättningar

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)	– 7.000
	Årets kostnad	49.000

Fakturor som erhållits men som inte betalts 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	0
	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.

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	166.000

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	50.000	50.000	40.000	
Summa värde-pappers-portfölj	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). Redovisning

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 *Verifikationer*
	Arkivering	7 kap. BFL och BFNAR 2000:5 *Räkenskapsinformation och dess arkivering*
	Systemdokumentation och behandlingshistorik	5 kap. 11 § BFL och BFN R 10 *Systemdokumentation och behandlingshistorik*
De som berörs av reglerna	Bokföring för flera verksamheter	4 kap. 4 § BFL och BFNAR 2001:2 *Löpande bokföring*
	Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga	4 kap. 5 § BFL och BFNAR 2001:2 *Löpande bokföring*
	Redovisningsvaluta	4 kap. 6 § BFL
	Sidoordnad bokföring	5 kap. 4 § BFL och BFNAR 2001:2 *Löpande bokföring*
	Gemensam verifikation	5 kap. 6 § tredje stycket BFL och BFN R 2 *Gemensam verifikation*
	Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister	BFNAR 2004:1 *Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister*
	Redovisning av försäljning från myntautomat	BFNAR 2002:14 *Redovisning av försäljning från myntautomat*
De som bokför enligt faktureringsmetoden	Löpande bokföring	BFNAR 2001:2 *Löpande bokföring*

Bilaga 2 Förenklat årsbokslut

Föreningen XX

Förenklat 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

Redovisning

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.

BFNs ALLMÄNNA RÅD MED VÄGLEDNING

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

(senast ändrad genom BFNAR 2012:5)

Inledning 568
Förkortningslista 568
Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2012:1) och kommentarer 569
Kapitel 1 – Tillämpning 569
Definitioner 569
Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd? 569
Tillämpning av detta allmänna råd 571
Kapitel 2 – Begrepp och principer 572
Tillämpningsområde 572
Grundläggande principer 572
Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader 575
Värderingsgrunder 579
Kapitel 3 – Utformning av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll 580
Tillämpningsområde 580
Utformning 580
Förvaltningsberättelsens innehåll 582
Redovisning i juridisk person 586
Kapitel 4 – Balansräkning 588
Tillämpningsområde 588
Balansräkningens uppställningsform och innehåll 589
Klassificering av tillgångar och skulder 592
Eget kapital i koncernbalansräkningen 593
Ställda säkerheter 594
Redovisning i juridisk person 595
Kapitel 5 – Resultaträkning 596
Tillämpningsområde 596
Resultaträkningens uppställningsform och innehåll 596
Kapitel 6 – Förändring i eget kapital 599
Tillämpningsområde 599
Specifikation av förändringar i eget kapital 599
Redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person 600
Omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar 601
Kapitel 7 – Kassaflödesanalys 601
Tillämpningsområde och definitioner 601
Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten 603
Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten 604
Kassaflöden i utländsk valuta 604
Räntor och utdelningar 605
Inkomstskatter 605
Transaktioner som inte medför betalningar 605
Upplysningar 605
Redovisning i juridisk person 606
Kapitel 8 – Noter 606
Tillämpningsområde 606
Noternas struktur och innehåll 606
Vissa tilläggsupplysningar i juridisk person enligt årsredovisningslagen 613

Kapitel 9 – Koncernredovisning och andelar i dotterföretag 614
Tillämpningsområde 614
Koncernredovisning 614
Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person 619
Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel 621
Tillämpningsområde 621
Byte av redovisningsprincip 621
Ändrad uppskattning och bedömning 623
Rättelse av fel 624
Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet 625
Tillämpningsområde 625
Byte av redovisningsprincip 626
Definitioner 626
När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen? 627
Värdering vid det första redovisningstillfället 628
Värdering efter det första redovisningstillfället 629
Borttagande från balansräkningen 633
Säkringsredovisning 634
Sammansatta finansiella instrument 638
Upplysningar 639
Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen 640
Tillämpningsområde 640
Byte av redovisningsprincip 642
Värderingskategorier 642
När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen? 644
Värdering vid det första redovisningstillfället 645
Värdering efter det första redovisningstillfället 645
Verkligt värde 646
Nedskrivningar 649
Borttagande från balansräkningen 650
Säkringsredovisning 651
Inbäddade derivat 656
Upplysningar 657
Redovisning i juridisk person 658
Kapitel 13 – Varulager 658
Tillämpningsområde och definition 658
Värdering 659
Upplysningar 664
Redovisning i juridisk person 665
Kapitel 14 – Intresseföretag 665
Tillämpningsområde 665
Koncernredovisning 665
Redovisning av andelar i intresseföretag i juridisk person 670
Kapitel 15 – Joint venture 671
Tillämpningsområde 671
Gemensamt styrda verksamheter 671
Gemensamma tillgångar 672
Gemensamt styrda företag i koncernredovisningen 672
Upplysningar 675
Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person 675
Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter 676
Tillämpningsområde 676
Definition och klassificering 676
Upplysningar 677

Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar 678
Tillämpningsområde 678
Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen? 678
Redovisning till bestämd mängd och fast värde 679
Värdering vid det första redovisningstillfället 679
Värdering efter det första redovisningstillfället 681
Borttagande från balansräkningen 684
Upplysningar 684
Redovisning i juridisk person 685
Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill 685
Tillämpningsområde 685
Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen? 686
Värdering vid det första redovisningstillfället 690
Värdering efter det första redovisningstillfället 691
Borttagande från balansräkningen 694
Upplysningar 694
Redovisning i juridisk person 695
Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill 696
Tillämpningsområde 696
Redovisning av rörelseförvärv 697
Kapitel 20 – Leasingavtal 704
Tillämpningsområde 704
Klassificering av leasingavtal 705
Leasetagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal 706
Leasetagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal 707
Leasegivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal 708
Leasegivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal 710
Sale-and-lease-back-transaktioner 711
Redovisning i juridisk person 711
Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar 712
Tillämpningsområde 712
Avsättningar 712
Ansvarsförbindelser 715
Eventualtillgångar 716
Upplysningar 716
Redovisning i juridisk person 717
Kapitel 22 – Skulder och eget kapital 717
Tillämpningsområde 717
Klassificering 718
Redovisning 719
Kapitel 23 – Intäkter 720
Tillämpningsområde 720
Värdering av intäkter 721
Identifiering av en transaktion 722
Försäljning av varor 722
Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal 723
Ränta, royalty och utdelning 726
Upplysningar 726
Redovisning i juridisk person 726
Kapitel 24 – Offentliga bidrag 728
Tillämpningsområde 728
Redovisning av offentliga bidrag 728
Upplysningar 729
Redovisning i juridisk person 730

Kapitel 25 – Låneutgifter 730
Tillämpningsområde 730
Redovisning 730
Upplysningar 731
Redovisning i juridisk person 731
Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar 731
Tillämpningsområde och definitioner 731
Redovisning 732
Värdering 732
Koncernplaner 735
Sociala avgifter 735
Upplysningar 735
Kapitel 27 – Nedskrivningar 736
Tillämpningsområde 736
Nedskrivning 737
Återföring av en nedskrivning 741
Särskilt om goodwill 742
Upplysningar 742
Kapitel 28 – Ersättningar till anställda 742
Tillämpningsområde och definition 742
Kortfristiga ersättningar 743
Ersättningar efter avslutad anställning 744
Övriga långfristiga ersättningar 747
Ersättningar vid uppsägning 747
Koncernplaner 748
Upplysningar 748
Redovisning i juridisk person 749
Kapitel 29 – Inkomstskatter 749
Tillämpningsområde 749
Aktuell skatt 750
Uppskjuten skatt 751
Presentation 754
Upplysningar 755
Redovisning i juridisk person 756
Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser 756
Tillämpningsområde 756
Omräkning av poster i utländsk valuta 756
Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet 757
Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet 758
Upplysningar 759
Redovisning i juridisk person 759
Kapitel 31 – Höginflationsländer 759
Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen 759
Tillämpningsområde 759
Redovisning 760
Upplysningar 761
Kapitel 33 – Upplysningar om närstående 761
Tillämpningsområde 761
Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser 762
Lån till ledande befattningshavare 762
Transaktioner med närstående 762
Redovisning i juridisk person 763

Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar 764
Tillämpningsområde 764
Redovisning 764
Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas 764
Tillämpning 764
Jämförelsetal 765
Ingångsbalansräkning 765
Upplysningar 769
Redovisning i juridisk person 769
Kapitel 36 – Särskilda regler för stiftelser och företag som drivs under stiftelseliknande former 770
Tillämpningsområde 770
Förvaltningsberättelse 770
Balansräkning 770
Resultaträkning 770
Förändring i eget kapital 770
Kassaflödesanalys 770
Gåvor och erhållna bidrag 771
Lämnade bidrag och anslag 773
Pensionsstiftelse 773
Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet 773
Upplysningar 774
Redovisning i juridisk person 775
Kapitel 37 – Särskilda regler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar 776
Tillämpningsområde 776
Förvaltningsberättelse 776
Balansräkning 777
Resultaträkning 777
Förändring i eget kapital 777
Kassaflödesanalys 777
Medlemsavgifter, gåvor och erhållna bidrag 777
Lämnade bidrag 779
Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för det ideella ändamålet 779
Upplysningar 780
Redovisning i juridisk person 782
Ikraftträdande 782
Exempel 783
Exempel 1 Kassaflödesanalys (indirekt metod) 783
Kassaflödesanalys 787
Tilläggsupplysningar 787
Exempel 2 Kassaflödesanalys (direkt metod) 788
Kassaflödesanalys 789
Exempel 3 Rörelseförvärv (80 %) 790
Exempel 4 Rörelseförvärv (förvärv av ytterligare andelar) 792
Exempel 5 Avyttring av andelar i dotterföretag 794
Bilaga 1 Definitioner 796

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. I uppdraget ingår att verka för att regelverket är enkelt och anpassat till användarens behov. Som ett led i detta har BFN beslutat om ett allmänt råd om Årsredovisning och koncernredovisning med tillhörande vägledning (K3).

BFN har i K3 samlat den normgivning som ska tillämpas när årsredovisning och koncernredovisning upprättas. K3 har tagits fram inom den ram som ÅRL ger. Kapitelindelningen följer i huvudsak International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), vilken också utgjort en av utgångspunkterna. K3 är dock ett självständigt regelverk. Normgivningsarbetet har också påverkats av sambandet mellan redovisning och beskattning, befintlig normgivning samt tillämpad redovisningspraxis.

Grundläggande för K3 är att det är ett principbaserat regelverk. Detta framgår tydligast av kapitel 2 som behandlar begrepp och principer. I vissa fall avviker en regel från principerna i kapitel 2 till följd av t.ex. bestämmelser i ÅRL.

K3 ska tillämpas i sin helhet. Ger K3 otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska vägledning i första hand sökas i bestämmelser i K3 som behandlar liknande och relaterade frågor. I andra hand ska vägledning sökas i kapitel 2. Eftersom K3 är principbaserat kan oreglerade frågor som regel lösas utifrån bestämmelserna i kapitel 2.

K3 är huvudregelverket för att upprätta årsredovisning och koncernredovisning. Ett företag som är mindre (se 1 kap. 4 § ÅRL) kan välja ett förenklat regelverk, t.ex. BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2). Värderingsreglerna är samma för alla som tillämpar K3. Vad gäller tilläggsupplysningar behöver dock mindre företag som tillämpar K3 normalt inte lämna upplysningar som enligt ÅRL endast behöver lämnas av större företag.

K3 har en struktur med lagtext och kommentarer i direkt anslutning till en eller flera punkter i det allmänna rådet. De begrepp som är definierade är markerade med *fetstil* och finns samlade i en bilaga. Dessutom finns illustrativa exempel om kassaflödesanalys och koncernredovisning. Är lagtexten i ÅRL ändrad jämfört med grundförfattningen (SFS 1995:1554) anges ändringsförfattningens löpnummer i Svensk författningssamling sist i lagtextrutan.

I K3 används begreppet finansiell rapport som avser såväl en årsredovisning som en koncernredovisning. Reglerna är gemensamma för koncern och juridisk person. I de fall ett kapitel innehåller särskilda regler för juridisk person framgår det av den första punkten i kapitlet.

K3 innehåller även särskilda kapitel för stiftelser och företag som drivs under stiftelseliknande former (kapitel 36) samt för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar (kapitel 37). I dessa kapitel finns regler som dessa företag ska använda istället för eller utöver bestämmelserna i kapitel 1–35.

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BRL	Bostadsrättslagen (1991:614)
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	Internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2012:1) och kommentarer

Kapitel 1 – Tillämpning

Definitioner

Allmänt råd

1.1 *Företag* är en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Med företag avses i detta allmänna råd även en koncern.

Regler som avser juridiska personer får även tillämpas av fysiska personer som upprättar en *finansiell rapport* enligt detta allmänna råd.

Allmänt råd

1.2 *IFRS-företag* är företag som upprättar *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.

Kommentar

Definitionen av ett IFRS-företag omfattar således bara moderföretag och inte övriga företag i en koncern. I definitionen ingår både de företag som enligt förordningen ska upprätta koncernredovisning enligt IFRS och de företag som med stöd av 7 kap. 33 § ÅRL frivilligt gör det.

Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?

Lagtext

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

1. *företag*: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,
2. *andelar*: aktier och andra andelar i juridiska personer,
3. *nettoomsättning*: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
4. *större företag*:
   - företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller
   - företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
     a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
     b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
     c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,
5. *mindre företag*: företag som inte är större företag,
6. *större koncerner*:
   - koncerner i vilka moderföretagets eller något av dotterföretagens andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller
   - koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:
     a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
     b) 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 hänför sig 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)*

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

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

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

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

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

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

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

Allmänt råd

1.3 Detta allmänna råd ska, med undantag av *IFRS-företag*, tillämpas av alla *företag* som tillämpar årsredovisningslagen (1995:1554) när en *finansiell rapport* upprättas.

Detta allmänna råd ska dock inte tillämpas av företag som har valt att tillämpa följande normgivning:

a) Bokföringsnämndens allmänna råd Årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1).
b) Bokföringsnämndens allmänna råd Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (BFNAR 2009:1).
c) Rådet för finansiell rapporterings rekommendation Redovisning för juridiska personer (RFR 2).

Ett företag som är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) och som har en annan associationsform än aktiebolag eller ekonomisk förening behöver inte tillämpa detta allmänna råd.

Kommentar

Enligt punkt 3.2 är en finansiell rapport en koncernredovisning eller en årsredovisning.

Följande företag ska alltid tillämpa det allmänna rådet, såvida företaget inte ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS:

- Ett större företag.
- Ett moderföretag i en större koncern.
- Ett företag som är ett publikt aktiebolag.

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

Bestämmelser om privata respektive publika aktiebolag finns i ABL. Ett publikt aktiebolag som är ett mindre företag får inte välja att tillämpa BFNAR 2008:1 beroende på den

möjlighet till spridning av aktier m.m. som ges enligt ABL och de högre krav på årsredovisningen som ställs.

När hela K-projektet är färdigt kommer det att finnas förenklade regelverk även för t.ex. handelsbolag och stiftelser som är mindre företag. Till dess får mindre företag som inte är aktiebolag eller ekonomisk förening välja att tillämpa äldre normgivning från BFN och Redovisningsrådet i stället för det allmänna rådet.

Tillämpning av detta allmänna råd

Allmänt råd

1.4 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet.

Kommentar

Punkt 1.4 innebär att annan normgivning endast ska tillämpas när det anges i det allmänna rådet.

I ÅRL finns ett antal bestämmelser som endast gäller större företag. Dessa bestämmelser behöver inte tillämpas av mindre företag som tillämpar det allmänna rådet, om inte annat anges (se punkt 29.33). T.ex. är det, enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL, endast större företag som ska presentera en *kassaflödesanalys*. Mindre företag behöver därför inte tillämpa kapitel 7 i det allmänna rådet. Bestämmelserna i ÅRL som endast gäller publika aktiebolag behöver inte tillämpas av aktiebolag som inte är publika.

Bestämmelserna i det allmänna rådet utgår från koncernredovisningen men ska tillämpas även på årsredovisningen i juridisk person.

Enligt 7 kap. 12 § ÅRL (se kapitel 9) ska koncernredovisningen och årsredovisningen upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värdering av tillgångar, *avsättningar* och skulder. Olika värderingsprinciper får användas om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är sambandet mellan redovisning och beskattning. Detta har medfört att det i flera kapitel finns speciella regler som får tillämpas i juridisk person. I det fall olika värderingsprinciper använts i koncernredovisningen och i årsredovisningen för juridisk person ska upplysning lämnas. Av 7 kap. 12 § ÅRL framgår också vad som gäller om något av de företag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer än dem som tillämpas i koncernredovisningen.

Allmänt råd

1.5 Om detta allmänna råd ger otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska ytterligare vägledning sökas i följande ordning:

a) Bestämmelser i detta allmänna råd som behandlar liknande och relaterade transaktioner, händelser och förhållanden.
b) Definitioner, grundläggande principer samt värdering av och kriterier i kapitel 2 för att redovisa en *tillgång*, *skuld*, *intäkt* eller *kostnad* i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Om vägledning inte går att få enligt första stycket, får vägledning sökas i internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. I det fallet ska även rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering tillämpas.

Kommentar

Eftersom det allmänna rådet är principbaserat kan oreglerade frågor i stort sett alltid lösas utifrån punkt 1.5 b. Att söka vägledning i IASBs normgivning torde därför bli aktuellt endast undantagsvis.

Även vid tillämpning av punkt 1.5 gäller att informationen i den finansiella rapporten ska vara begriplig, *tillförlitlig*, *relevant* och *väsentlig* (se punkt 2.8).

Begrepp och principer samt värderingsgrunder ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser, dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag (se punkt 2.3).

Allmänt råd

1.6 Tillämpas detta allmänna råd inte i sin helhet får *företaget* inte ange att den *finansiella rapporten* är upprättad enligt det allmänna rådet.

Kommentar

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska ange detta i not (se punkt 8.3). Enligt punkt 1.4 ska det allmänna rådet tillämpas i sin helhet. Tillämpas det allmänna rådet inte i sin helhet får företaget inte ange att den finansiella rapporten är upprättad enligt det allmänna rådet.

Annan normgivning från Bokföringsnämnden

Allmänt råd

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

Kommentar

Det allmänna rådet anger endast hur den finansiella rapporten ska upprättas varför även normgivning som rör t.ex. BFL ska tillämpas.

Kapitel 2 – Begrepp och principer

Tillämpningsområde

Allmänt råd

2.1 När en *finansiell rapport* upprättas ska begrepp och principer i detta kapitel tillämpas, om inte annat anges i lag, annan författning eller i särskilda regler i detta allmänna råd.

Kommentar

Enligt punkt 3.2 är en finansiell rapport en *koncernredovisning* eller en årsredovisning.

Kapitlet behandlar grundläggande principer och värderingsgrunder samt innehåller definitioner och kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Syftet med en finansiell rapport är att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning, *resultat* och *kassaflöden*. Informationen ska vara användbar som underlag för användarnas beslut i ekonomiska frågor.

Grundläggande principer

Lagtext

2 kap. 4 § ÅRL

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

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

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår skall stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

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

Kommentar

När en finansiell rapport upprättas ska hänsyn tas till ett antal grundläggande *redovisningsprinciper.* Vissa av principerna framgår av 2 kap. 4 § ÅRL. Enligt 7 kap. 7 § ÅRL tillämpas 2 kap. 4 § även för koncernredovisningen.

Fortlevnadsprincipen

Allmänt råd

2.2 Ett *företag* ska, när en *finansiell rapport* upprättas, bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om det vid bedömningen föreligger eller förutses händelser eller förhållanden som medför betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska upplysning lämnas om skälen för tvivlen.

Kommentar

En finansiell rapport ska upprättas utifrån fortlevnadsprincipen, om inte företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ till det. Vid bedömningen av företagets förmåga att fortsätta verksamheten ska företagsledningen beakta all tillgänglig information om framtiden, vilken är minst tolv månader efter *balansdagen* men inte begränsad till det.

Tillämpas inte fortlevnadsprincipen ska upplysning lämnas om detta (se punkt 3.8).

Konsekvent tillämpning och jämförbarhet

Allmänt råd

2.3 Begrepp och principer samt värderingsgrunder ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser, dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag.

Kommentar

Användare ska ges möjlighet att jämföra finansiella rapporter som företaget lämnat över en längre period för att kunna bilda sig en uppfattning om trender i företagets finansiella ställning och resultat. Användare ska också ges möjlighet att jämföra olika företags finansiella rapporter. Det innebär att begrepp och principer samt värderingsgrunder behöver tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag. Användare ska därför informeras om de redovisningsprinciper som tillämpats när den finansiella rapporten upprättades, om eventuella ändringar av sådana principer samt om effekten av sådana ändringar (se kapitel 10).

Försiktighet

Allmänt råd

2.4 Bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet så att värdet på *tillgångar* och *intäkter* inte överskattas eller värdet på *skulder* och *kostnader* inte underskattas, när den *finansiella rapporten* upprättas.

Kommentar

Den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter hanteras bl.a. genom upplysning om deras natur och omfattning samt genom att

försiktighetsprincipen tillämpas. Försiktighetsprincipen innebär att de bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet. Detta innebär dock inte att avsiktliga underskattningar av tillgångar och intäkter eller avsiktliga överskattningar av skulder och kostnader är tillåtna.

Periodisering

Kommentar

Periodiseringsprincipen innebär att intäkter och kostnader som avser räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning.

Individuell värdering

Kommentar

Principen om individuell värdering innebär att posternas beståndsdelar ska värderas var för sig (post för post-värdering).

Kvittning

Allmänt råd

2.5 *Tillgångar* och *skulder* samt *intäkter* och *kostnader* får endast kvittas mot varandra, om det krävs eller tillåts i detta allmänna råd.

Allmänt råd

2.6 Fordringar och *skulder* får endast kvittas mot varandra om det finns en rätt enligt lag eller avtal. *(BFNAR 2012:5)*

Kontinuitet

Kommentar

Kontinuitetsprincipen innebär att den ingående balansen för varje räkenskapsår måste stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans.

Ekonomisk innebörd framför juridisk form

Allmänt råd

2.7 Transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd.

Kommentar

Att transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd innebär att de inte alltid redovisas i enlighet med sin juridiska form (substance over form). Redovisning i enlighet med ekonomisk innebörd ökar tillförlitligheten i den finansiella rapporten.

Kvalitativa egenskaper

Begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig information

Allmänt råd

2.8 Informationen i den *finansiella rapporten* ska vara begriplig, *tillförlitlig*, *relevant* och *väsentlig*.

Kommentar

Informationen i en finansiell rapport ska presenteras så att den är begriplig för användare som har rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning och som är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet. Kravet på begriplig information medger emellertid inte att relevant information får utelämnas på grund av att den kan vara svår att förstå.

Allmänt råd

2.9 Informationen i en *finansiell rapport* är *tillförlitlig* om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.

Kommentar

En finansiell rapport är inte neutral om den, genom urvalet eller presentationen av information, påverkar beslut och bedömningar i syfte att uppnå ett förutbestämt resultat eller annat mål. Användarna ska kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar vad den sägs utvisa eller vad den rimligen kan antas utvisa.

Informationen i en finansiell rapport ska vara aktuell. Om publicering av informationen dröjer kan den förlora i aktualitet. Företaget kan behöva väga nyttan av tidig rapportering mot nyttan av mer tillförlitlig information. Aktualitet ska även vägas mot tillförlitlighet för att på bästa sätt tillgodose användarnas behov av information för ekonomiska beslut.

Allmänt råd

2.10 Informationen i en *finansiell rapport* är *relevant* när den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.

Allmänt råd

2.11 Informationen i en *finansiell rapport* är *väsentlig* om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen.

Kommentar

Informationens relevans påverkas av dess karaktär, väsentlighet och aktualitet.

Vid bedömningen av om en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det enskilda fallet. Utelämnad information kan medföra att informationen blir felaktig eller vilseledande och därför varken tillförlitlig eller relevant.

Avvägning mellan nytta och kostnad

Kommentar

Nyttan av informationen bör vara större än kostnaden för att tillhandahålla den. Denna avvägning ska huvudsakligen baseras på bedömningar. Kostnaderna bärs inte alltid av den part som har nytta av informationen och nyttan av informationen tillfaller ofta en bred skara av externa användare. Den finansiella rapporten hjälper t.ex. finansiärer att fatta bättre beslut, vilket medverkar till en mer effektiv finansmarknad och lägre kapitalkostnader för ekonomin som helhet. Företag får också fördelar genom bättre tillgång till kapitalmarknader.

Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader

Definitioner

Finansiell ställning

Kommentar

Ett företags finansiella ställning beskrivs av förhållandet mellan dess tillgångar, skulder och eget kapital i balansräkningen. Dessa begrepp definieras nedan.

Vissa poster kan uppfylla definitionen på en tillgång eller en skuld men får trots det inte redovisas som tillgång respektive skuld därför att kriterierna i punkt 2.18 inte är uppfyllda.

Tillgångar

Allmänt råd

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

Kommentar

En tillgångs framtida ekonomiska fördelar utgörs av dess möjlighet att direkt eller indirekt bidra till flödet av *likvida medel* till företaget. Dessa kassaflöden kan komma från användning av tillgången eller från avyttring av tillgången. Även en kostnadsbesparing kan innebära framtida ekonomiska fördelar.

Många tillgångar, t.ex. *materiella anläggningstillgångar*, har fysisk form. Det är emellertid inte en avgörande egenskap för en tillgång. T.ex. har inte *immateriella tillgångar* fysisk form.

Äganderätten är inte avgörande när det gäller att fastställa om företaget har en tillgång. T.ex. är leasad egendom en tillgång om företaget har det bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången.

Skulder

Allmänt råd

2.13 En *skuld* är en befintlig förpliktelse för *företaget* till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.

Kommentar

Ett viktigt kännetecken på en skuld är att företaget har en befintlig förpliktelse att agera eller prestera på ett visst sätt. Förpliktelsen kan vara en *legal förpliktelse* eller en *informell förpliktelse*. En rättsligt bindande förpliktelse till följd av ett kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund är en legal förpliktelse. En informell förpliktelse härrör från ett företags agerande genom att företaget på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett aktuellt uttalande som tillräckligt utförligt har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter och därigenom skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

En befintlig förpliktelse regleras normalt med likvida medel, andra tillgångar, tjänster, annan förpliktelse eller *egetkapitalinstrument*. En förpliktelse kan också upphöra på annat sätt, t.ex. genom att en kreditgivare avstår från eller förlorar sina rättigheter.

Eget kapital

Allmänt råd

2.14 *Eget kapital* är skillnaden mellan redovisade *tillgångar* och redovisade *skulder*.

Resultat

Allmänt råd

2.15 *Resultat* är skillnaden mellan redovisade *intäkter* och redovisade *kostnader* under ett räkenskapsår.

Kommentar

Resultat kan vara vinst eller förlust.

Vinst eller förlust används ofta som ett prestationsmått eller som en komponent i andra mått, t.ex. avkastning på investerat kapital eller vinst per aktie. Intäkter och kostnader definieras nedan.

Redovisning av intäkter och kostnader i resultaträkningen är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder redovisas i balansräkningen. Kriterierna för i vilka fall intäkter och kostnader ska redovisas i resultaträkningen framgår av punkt 2.18.

Intäkter

Allmänt råd

2.16 En *intäkt* är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av *tillgångars* värde eller en minskning av *skulders* värde som medför en ökning av *eget kapital*. Tillskott från *ägare* som ökar eget kapital är inte en intäkt.

Kommentar

Intäkter som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet ska bruttoredovisas. Dessa kan ha en rad skilda benämningar, t.ex. försäljningsintäkter, bidrag, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltyintäkter och hyresintäkter.

Realisationsvinster, dvs. vinster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar, samt *omvärderingsvinster*, dvs. orealiserade vinster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde, är exempel på poster som uppfyller definitionen på en intäkt och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kostnader

Allmänt råd

2.17 En *kostnad* är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av *tillgångars* värde eller en ökning av *skulders* värde som medför en minskning av *eget kapital*. Överföringar till *ägare* som minskar eget kapital är inte en kostnad.

Kommentar

Kostnader som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet ska bruttoredovisas. Det gäller t.ex. kostnad för sålda varor, löner och avskrivningar. De innebär vanligtvis ett utflöde eller en värdeminskning av sådana tillgångar som likvida medel, varulager eller materiella anläggningstillgångar.

Realisationsförluster, dvs. förluster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar, samt *omvärderingsförluster*, dvs. orealiserade förluster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde, är exempel på poster som uppfyller definitionen på en kostnad och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen

Allmänt råd

2.18 En *tillgång* eller *skuld* enligt punkt 2.12 respektive punkt 2.13 samt en *intäkt* eller *kostnad* enligt punkt 2.16 respektive punkt 2.17 ska redovisas i balansräkningen respektive resultaträkningen endast om

a) de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten *sannolikt* kommer att tillfalla eller lämna företaget i framtiden, samt
b) postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av intäkter och kostnader är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas.

Kommentar

Underlåtenhet att redovisa poster som uppfyller kriterierna i punkt 2.18 kan inte rättfärdigas genom att förhållandet framgår av upplysning om tillämpade redovisningsprinciper, notupplysning eller av annan form av information.

Sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar

Allmänt råd

2.19 *Sannolikt* innebär att något är mer troligt än inte.

Kommentar

Begreppet sannolikt i punkt 2.18 a tar sikte på osäkerheten i det inflöde respektive utflöde av framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med posten. När graden av osäkerhet ska bedömas sker detta på basis av information som är tillgänglig den dag då den finansiella rapporten avges (se kapitel 32). Bedömningen ska göras individuellt för varje enskild post eller för en grupp när det gäller poster som är individuellt obetydliga.

Tillförlitlig värdering

Kommentar

Det andra kriteriet i punkt 2.18 är att postens anskaffningsvärde eller värde ska kunna mätas på ett tillförlitligt sätt. I många fall är det känt. I andra fall måste det uppskattas. Rimliga uppskattningar utgör en viktig del av bokslutsarbetet och undergräver inte tillförlitligheten. Om en rimlig uppskattning undantagsvis inte kan göras, ska posten däremot inte redovisas i balans- eller resultaträkningen. Det kan vara motiverat att i tilläggsupplysningar eller kompletterande uppställningar upplysa om poster som motsvarar definitionen på en tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad men som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balans- eller resultaträkningen, t.ex. när kännedom om posten bedöms vara relevant för den finansiella rapportens användare.

Tillgångar

Kommentar

Ett företag ska redovisa en tillgång i balansräkningen när

- det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillföras företaget, och
- anskaffningsvärdet eller värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

En utgift ska inte redovisas som tillgång i balansräkningen om det inte bedöms som sannolikt att ekonomiska fördelar till följd av utgiften kommer att tillföras företaget under efterföljande räkenskapsår. I ett sådant fall ska utgiften istället kostnadsföras i resultaträkningen.

Skulder

Kommentar

Ett företag ska redovisa en skuld i balansräkningen när

- det är sannolikt att företaget måste lämna ifrån sig resurser som representerar ekonomiska fördelar, och
- beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Företaget ska inte redovisa en *ansvarsförbindelse* som skuld (se kapitel 21).

Intäkter

Kommentar

Redovisningen av intäkter är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. En intäkt ska redovisas i resultaträkningen om framtida ekonomiska fördelar i form av ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Kostnader

Kommentar

Redovisningen av kostnader är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. En kostnad ska redovisas i resultaträkningen när en minskning av framtida ekonomiska fördelar uppkommer genom att värdet på en tillgång minskar eller genom att värdet av en skuld ökar och värdeförändringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Värderingsgrunder

Allmänt råd

2.20 *Verkligt värde* är det belopp till vilket en *tillgång* skulle kunna överlåtas eller en *skuld* skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Kommentar

Värdering innebär att fastställa det belopp till vilket ett företag ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i en finansiell rapport. Vid värderingen ska företaget utgå från en värderingsgrund. Den vanligaste värderingsgrunden är anskaffningsvärdet. Den tillämpas ofta tillsammans med andra värderingsgrunder. I många sammanhang jämförs anskaffningsvärdet med verkligt värde. I det allmänna rådet finns ett antal olika värderingsgrunder som tillämpas i olika omfattning och kombinationer.

Värderingsgrund	*Redovisning*
Anskaffningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som vid anskaffningstillfället erlagts som betalning i form av likvida medel, eller till verkligt värde av tillgång som i samband med anskaffningen lämnats i byte. Skulder redovisas till det belopp som motsvarar det som erhållits i utbyte för förpliktelsen eller, i vissa fall, till det belopp som vid normal verksamhet måste betalas för att reglera skulden (t.ex. inkomstskatteskulder).
Återanskaffningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar den utgift som företaget skulle ha för att vid värderingstillfället anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång. Skulder redovisas till det odiskonterade belopp som skulle krävas för att vid värderingstillfället reglera förpliktelsen.
Försäljningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar det som vid värderingstillfället skulle erhållas vid en normal försäljning. Skulder redovisas till det beräknade odiskonterade belopp som, vid normal verksamhet, skulle betalas ut för att reglera skulden.
Nuvärde	Tillgångar redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoinbetalningar som tillgången förväntas ge upphov till vid normal verksamhet. Skulder redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoutbetalningar som bedöms komma att krävas för att skulden skall regleras vid normal verksamhet.

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället värdera tillgångar och skulder till anskaffningsvärdet om inte det allmänna rådet tillåter eller kräver en annan värdering.

Kapitel 3 – Utformning av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll

Tillämpningsområde

Allmänt råd

3.1 Detta kapitel ska tillämpas när de *finansiella rapporterna* utformas och när en förvaltningsberättelse upprättas.

I punkterna 3.10–3.14 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

3.2 En *finansiell rapport* är en *koncernredovisning* eller en årsredovisning.

Kommentar

Enligt 7 kap. 6, 7, 8 och 31 §§ ÅRL tillämpas 2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket, 5–7 §§, 3 kap. 5 § och 6 kap. 1 och 3 §§ även på koncernredovisningen. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Utformning

Koncernredovisningens delar

Lagtext

7 kap. 4 § ÅRL

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

Allmänt råd

3.3 *Koncernredovisningens* olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, koncernresultaträkning, koncernbalansräkning, *kassaflödesanalys* och noter.

Har *företaget* valt att specificera årets förändring av *eget kapital* i en rapport över förändring i eget kapital, placeras rapporten efter koncernbalansräkningen.

Kommentar

Ett företag kan antingen specificera årets förändring av eget kapital som en not eller som en rapport över förändring i eget kapital, se punkt 6.2.

Enligt punkt 7.1 andra stycket avses med kassaflödesanalys detsamma som finansieringsanalys.

Överskådlighet och god redovisningssed i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 6 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (1999:1112)

Rättvisande bild i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 6 § andra stycket ÅRL

– – –

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)*

Lagtext

2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket ÅRL

– – – Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.

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

Lag (1999:1112)

Form och språk, valuta samt undertecknande i de finansiella rapporterna

Lagtext

7 kap. 7 § ÅRL[1]

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)*

Lagtext

2 kap. 5 § ÅRL

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

Lagtext

2 kap. 6 § ÅRL

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)*

Lagtext

2 kap. 7 § ÅRL

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

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

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

---

[1] Andra grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § ÅRL behandlas i kapitel 2.

Allmänt råd

3.4 Den *finansiella rapportens* undertecknande enligt 7 kap. 7 § och 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras av dem som innehar respektive befattning när rapporten avges.

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

Jämförande information i finansiella rapporter

Lagtext

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2006:871)

Allmänt råd

3.5 Jämförelsetal ska, utöver dem som ska lämnas enligt 7 kap. 8 § fjärde meningen och 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämnas i samtliga noter med undantag av noten om *redovisningsprinciper* och noten till *eget kapital*.

Företaget ska lämna jämförande information i förvaltningsberättelsen när det behövs för att förstå den *finansiella rapporten*.

Identifiering av finansiella rapporter

Allmänt råd

3.6 Den *finansiella rapporten* ska, i förekommande fall, innehålla följande information:

a) Det rapporterande *företagets* firma.
b) Den tidigare firman om företaget bytt firma under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut.
c) Det rapporterande företagets organisationsnummer.
d) Det rapporterande företagets säte.
e) Huruvida den finansiella rapporten avser en koncern eller ett enskilt företag.
f) *Balansdag* och det räkenskapsår som den finansiella rapporten upprättas för.
g) *Redovisningsvaluta*.
h) Den mätenhet med vilken beloppen är angivna i den finansiella rapporten.

Förvaltningsberättelsens innehåll

Lagtext

7 kap. 31 § första stycket ÅRL

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.

– – – Lag (2009:34)

Lagtext

6 kap. 1 § ÅRL

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

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)*

Kommentar

Eftersom förvaltningsberättelsen för en koncern, enligt 7 kap. 31 § första stycket ÅRL, ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§ ÅRL gäller punkter och kommentarer nedan om förvaltningsberättelsens innehåll också förvaltningsberättelsen i en koncernredovisning.

Rättvisande översikt över utvecklingen

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § första stycket ÅRL ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och *resultat*. När det behövs för att förstå den finansiella rapporten ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av den finansiella rapporten.

Även om tyngdpunkten ska läggas på det gångna räkenskapsåret bör översikten utformas så att utvecklingen över en längre tid (normalt fyra till fem år) framgår. Omfattningen och utformningen av en sådan översikt anpassas till företagets historia, storlek och komplexitet och kan lämnas i verbal form eller med nyckeltal.

Viktiga förhållanden och väsentliga händelser

Allmänt råd

3.7 *Företagets* förvaltningsberättelse ska innehålla upplysningar om
a) verksamhetens art och inriktning,
b) viktiga förändringar i verksamheten,
c) viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat,
d) speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget,
e) *ägare* som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget,
f) komplementär i kommanditbolag, och
g) väsentliga förändringar i ägarstrukturen.

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL ska upplysningar lämnas om sådana förhållanden som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är vik-

tiga för att bedöma utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL ska upplysningar lämnas om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under eller efter räkenskapsåret (se även kapitel 32). Det innebär att förvaltningsberättelsen ska innehålla följande upplysningar:

- Verksamhetens art och inriktning.
- Viktiga förändringar i verksamheten avseende t.ex.
  - köp och försäljning av dotterföretag,
  - etablering och försäljning eller nedläggning av betydande *tillgångar*, rörelse- eller produktgrenar,
  - ingångna avtal som har en väsentlig påverkan på verksamheten, och
  - större investeringar.
- Viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat, t.ex. faktorer avseende
  - marknaden,
  - råvaruförsörjningen, samt
  - räntor och valutakurser.
- Speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget, t.ex.
  - leasing av anläggningstillgångar,
  - *offentliga bidrag*, samt
  - förekomsten av fordringar och *skulder* i *utländsk valuta*.
- Ägare som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget.
- Väsentliga förändringar i ägarstrukturen.

Upplysningar behöver inte lämnas om planerade förändringar om det inte finns något definitivt beslut från företagets sida. Detsamma gäller om t.ex. ett anbud har lämnats men osäkerhet råder om affären kommer till stånd.

Allmänt råd

3.8 Kan *företaget* inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554), ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.

Kommentar

Ett företag som avviker från fortlevnadsprincipen ska dessutom i not lämna upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat (se 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL).

Förväntad framtida utveckling samt väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 3 ÅRL ska upplysning lämnas om företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningen.

Upplysningarna ska avse dels vad som faktiskt är känt om framtiden, dels de förväntningar som finns och som är baserade på konkreta, kända förhållanden som berör företaget direkt eller indirekt. Upprättade planer och avtal är exempel på direkta förhållanden. Förändringar i marknaden, råvaruförsörjningen eller andra externa faktorer är exempel på indirekta förhållanden. Upplysningar om den förväntade framtida utvecklingen kan sammanfattas i en resultatprognos. Något krav på att lämna en sådan prognos finns dock inte.

Det är normalt tillräckligt att redogöra för det närmaste räkenskapsårets förväntade utveckling. Kan utvecklingen förutses komma att förändras under nästföljande räkenskapsår bör upplysningar lämnas även om det.

Upplysningen om väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer kan handla om osäkerhet kring prisutvecklingen för eller tillgången till en råvara som företaget är beroende av eller om valutans utveckling i ett för företaget viktigt exportland. Vilka risker och osäkerhets-

faktorer som ska anses väsentliga för företaget får bedömas från fall till fall och med beaktande av i vilken utsträckning risken eller osäkerheten kan antas få effekt på företagets verksamhet, ställning och resultat. Sådana faktorer som har varit centrala vid bedömningen av företagets förväntade utveckling ska alltid tas upp.

Forskning och utveckling

Allmänt råd

3.9 Upplysningar enligt 6 kap. 1 § andra stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestå av en översiktlig beskrivning av *företagets* forsknings- och utvecklingspolicy, inriktning och resursinsatser samt uppgift om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna och förändringar under räkenskapsåret, om forsknings- och utvecklingsarbetet bedrivs i mer än ringa omfattning.

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningar om verksamhet inom *forskning* och *utveckling*.

Utländska filialer

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 5 ÅRL ska upplysning lämnas om företagets filialer i utlandet. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningen.

Egna aktier

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6 ÅRL ska upplysningar lämnas om 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. Enligt 7–8 ska samma upplysningar lämnas om de egna aktier som har förvärvats eller överlåtits under räkenskapsåret. Enligt 9 ska upplysning lämnas om skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Användning av finansiella instrument

Kommentar

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat ska, enligt 6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL, följande upplysningar lämnas avseende användningen av *finansiella instrument*:

- Mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning jämte, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring.
- Exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Icke-finansiella upplysningar

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket första meningen ÅRL ska ett företag lämna 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. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Det avgörande är inte vilken bedömning företaget självt gör utan vad som är av betydelse för den finansiella rapportens intressenter. Omfattningen av uppgiftsskyldigheten

får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och vad som är relevant, varvid bl.a. företagets storlek och verksamhetens art bör tillmätas betydelse.

Exempel på upplysningar om personalfrågor som företaget kan vara skyldigt att lämna är information om åtgärder som företaget under året har vidtagit när det gäller jämställdhet, arbetsmiljö eller kompetensutveckling. Också resultat och utvärderingar av tidigare genomförda åtgärder på dessa områden kan vara aktuella att redovisa, om de är relevanta för verksamheten. Det kan handla om olika slag av statistik som har tagits fram vid utvärderingarna, såsom uppgift om personalomsättningen. Även information om företagets policy i fråga om anställnings- och arbetsvillkor kan falla in under upplysningskravet. Det kan exempelvis gälla förekomsten av kollektivavtal och liknande.

När det gäller vilken information som bör lämnas om miljöfrågor kan det ofta vara lämpligt att lämna kvantifierade uppgifter när det gäller t.ex. mål och resultat i fråga om utsläpp, avfall och energianvändning. Bestämmelsen inrymmer emellertid inte något generellt krav på att sifferupplysningar ska lämnas. Andra exempel på områden som kan omfattas av bestämmelsen är upplysningar om etiska riktlinjer som gäller i företaget eller andra sociala aspekter, såsom företagets verksamhet i tredje världen. Ytterligare exempel är olika slag av sociala aspekter när det gäller företagets val av samarbetspartners, kunder och leverantörer.

Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL ska företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön, se vidare under rubriken Redovisning i juridisk person. I förvaltningsberättelsen i koncernredovisningen får upplysningarna om påverkan på miljön lämnas mera översiktligt än i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för den juridiska personen. Upplysningen får begränsas till i detta hänseende viktiga tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Ytterligare upplysningar för ekonomiska föreningar

Lagtext

6 kap. 3 § ÅRL

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 sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar. *Lag (1999:1112)*

Redovisning i juridisk person

Årsredovisningens delar

Lagtext

2 kap. 1 § ÅRL

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)*

Allmänt råd

3.10 Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, eventuell *kassaflödesanalys* och noter.

Har *företaget* valt att specificera årets förändring av *eget kapital* i en rapport över förändring i eget kapital placeras rapporten efter balansräkningen.

Kommentar

Ett företag kan antingen specificera årets förändring av eget kapital som en not eller som en rapport över förändring i eget kapital, se punkt 6.2.

Enligt punkt 7.1 andra stycket avses med kassaflödesanalys detsamma som finansieringsanalys. Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det ingå en finansieringsanalys i en årsredovisning för ett större företag. En kassaflödesanalys behöver däremot inte ingå i en årsredovisning för ett mindre företag som tillämpar detta allmänna råd.

Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild

Lagtext

2 kap. 2 § ÅRL

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

Lagtext

2 kap. 3 § ÅRL

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

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

Lag (1999:1112)

Ytterligare upplysningar för juridisk person

Kontrollbalansräkning

Allmänt råd

3.11 Har *företaget* upprättat en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551), eller är skyldigt att upprätta en sådan, ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.

Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken

Allmänt råd

3.12 Ett större *företag* som bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

a) att sådan verksamhet bedrivs,
b) vilken verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig,
c) tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns och anledningen till det, samt
d) hur beroende företaget är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten.

Förelägganden enligt miljöbalken som är väsentliga för företaget ska kommenteras.

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL ska upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön alltid lämnas av företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns ska företaget kommentera detta. Företaget ska vidare ange hur beroende det är av den tillstånds- respektive anmäl-

ningspliktiga verksamheten. Detta kan ske t.ex. genom en uppgift om hur stor andel av nettoomsättningen eller produktionen som omfattar sådan verksamhet. Har företaget flera tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter kan de redovisas sammanställda på lämpligt sätt. Härutöver kan det många gånger vara lämpligt att lämna upplysningar om t.ex. indirekt miljöpåverkan och miljöpåverkande verksamhet vid utländska anläggningar.

Allmänt råd

3.13 Ett större *företag* som bedriver tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska lämna upplysning om

a) påverkan på miljön i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller, och
b) tillstånd som är väsentliga för företaget behöver förnyas eller revideras det kommande räkenskapsåret och anledningen till det.

Kommentar

Kravet på upplysningar i förvaltningsberättelsen påverkas inte av att företaget också lämnar information om verksamhetens miljöpåverkan på annat sätt, t.ex. i en miljörapport enligt miljöbalken, i bilagor till årsredovisningen eller i en separat miljöredovisning. Kopplingen till miljöbalkens regler om tillstånds- och anmälningsplikt innebär att upplysningskravet endast gäller för verksamhet i Sverige.

Det förutsätts att företaget lämnar en redovisning av miljörelaterad information som har direkt eller indirekt betydelse för dess finansiella utvecklingsmöjligheter. Upplysningsskyldigheten är dock begränsad till den miljöpåverkan som produktionsprocessen ger upphov till.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Resultatdisposition

Lagtext

6 kap. 2 § ÅRL

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)*

Allmänt råd

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

Kommentar

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

Kapitel 4 – Balansräkning

Tillämpningsområde

Allmänt råd

4.1 Detta kapitel ska tillämpas när balansräkningen i en *finansiell rapport* upprättas. I punkt 4.14 finns särskilda regler för bostadsrättsföreningar.

Kommentar

Kapitlet behandlar balansräkningens uppställningsform, klassificering av tillgångar och skulder samt hur eget kapital ska presenteras i balansräkningen.

Sist i kapitlet behandlas hur eget kapital och obeskattade reserver ska presenteras i juridisk person.

Enligt 7 kap. 8, 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3–5 kap. även i *koncernredovisningen*. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Balansräkningens uppställningsform och innehåll

Lagtext

3 kap. 1 § ÅRL

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

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket första meningen ÅRL

Balansräkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag.
– – –

– – – Lag (1999:1112)

Lagtext

Bilaga 1 ÅRL

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
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)*

Kommentar

Av kapitel 28 följer att pensionsförpliktelser inte får redovisas som *ansvarsförbindelser*.

Lagtext

Redovisning

3 kap. 4 § ÅRL

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

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

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

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

Allmänt råd

4.2 Ett *företag*, t.ex. mäklar- eller advokatföretag, som tar emot medel för annans räkning med redovisningsskyldighet och som håller dessa medel avskilda enligt lagen (1944:181) om redovisningsmedel, ska redovisa dessa i egen post.

Allmänt råd

4.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara *relevant* så att användaren förstår *företagets* finansiella ställning, ska företaget

a) lägga till poster,
b) göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
c) slå samman poster.

Kommentar

I punkterna 4.9–4.12 finns regler för i vilka poster eget kapital och obeskattade reserver ska redovisas i koncernbalansräkningen. Utöver de poster som anges i uppställningsformen ska ett företag redovisa aktuella skattefordringar, *uppskjutna skattefordringar* och *uppskjutna skatteskulder* som egna poster (se punkterna 29.6 och 29.19).

Klassificering av tillgångar och skulder

Lagtext

3 kap. 4 a § ÅRL

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)

Kommentar

Enligt punkt 4.7 ska alla företag klassificera skulder som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

Lagtext

4 kap. 1 § ÅRL

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)*

Allmänt råd

4.4 Avsikten vid förvärvet avgör om en *tillgång* är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

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

a) *företaget* avser att sälja eller förbruka tillgången under företagets normala verksamhetscykel,
b) företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
c) företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
d) tillgången utgörs av *likvida medel*, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en *skuld* senare än tolv månader efter *balansdagen*.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader.

Kommentar

Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det företaget anskaffar material som ska användas i en process till dess företaget erhåller likvid för motsvarande levererade varor eller tjänster. Omsättningstillgångar inkluderar varulager och kundfordringar som säljs, konsumeras eller på annat sätt realiseras inom den normala verksamhetscykeln även när detta inte förväntas ske inom tolv månader räknat från balansdagen.

Allmänt råd

4.5 Beslutar *företaget* att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång, ska *tillgången* inte omklassificeras, om inte annat framgår av andra stycket.

En *materiell anläggningstillgång* som innehas för uthyrning ska omklassificeras när uthyrningen upphör, om företaget rutinmässigt säljer sådana tillgångar vid uthyrningsperiodens slut. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess *redovisade värde* vid tidpunkten för omklassificeringen.

Den del av en finansiell anläggningstillgång, t.ex. en långfristig fordran, som förfaller inom tolv månader efter *balansdagen* ska omklassificeras.

Allmänt råd

4.6 Beslutar *företaget* att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång, ska *tillgången* omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess *redovisade värde* vid tidpunkten för omklassificeringen.

Kortfristig eller långfristig skuld?

Allmänt råd

4.7 Ett *företag* ska klassificera *skulder* som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

a) företaget avser att reglera skulden under företagets normala verksamhetscykel,
b) företaget primärt innehar skulden för handelsändamål,
c) skulden förfaller inom tolv månader efter *balansdagen*, eller
d) företaget inte har en ovillkorad rätt att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter balansdagen.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader.

Kommentar

Vissa skulder, såsom leverantörsskulder, upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, utgör en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Sådana rörelserelaterade poster klassificeras som kortfristiga skulder, även om de förfaller till betalning senare än tolv månader efter balansdagen.

Avsättningar

Allmänt råd

4.8 En *avsättning* behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig.

Eget kapital i koncernbalansräkningen

Kommentar

Hur eget kapital redovisas i koncernbalansräkningen beror på moderföretagets juridiska form.

Minoritetens andel av eget kapital i dotterföretag redovisas som en särskild post inom eget kapital (se punkt 9.6).

Allmänt råd

4.9 Ett aktiebolag som är moderbolag ska i koncernbalansräkningen redovisa *eget kapital* i åtminstone följande poster:
a) Aktiekapital.
b) Övrigt tillskjutet kapital.
c) Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Kommentar

Av 7 kap. 14 § ÅRL följer att eget kapital inte delas in i bundet och fritt i koncernredovisningen för ett moderföretag som är aktiebolag.

Allmänt råd

4.10 En ekonomisk förening som är moderföretag ska i koncernbalansräkningen redovisa *eget kapital* i åtminstone följande poster:
a) Inbetalda insatser och emissionsinsatser.
b) Annat bundet eget kapital.
c) Fritt eget kapital inklusive årets resultat.

Kommentar

Av 7 kap. 14 § ÅRL följer att eget kapital delas in i bundet och fritt i koncernredovisningen för ett moderföretag som är ekonomisk förening.

Allmänt råd

4.11 Ett moderföretag som har en annan juridisk form än aktiebolag eller ekonomisk förening ska i koncernbalansräkningen redovisa *eget kapital* i åtminstone följande poster:
a) Tillskjutet kapital.
b) Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Allmänt råd

4.12 Egetkapitalandelen av obeskattade reserver ska i koncernbalansräkningen redovisas som en del av posten Annat eget kapital inklusive årets resultat.

I koncernbalansräkningen för en ekonomisk förening ska egetkapitalandelen av obeskattade reserver redovisas som en del av posten Fritt eget kapital inklusive årets resultat.

Ställda säkerheter

Lagtext

5 kap. 11 § ÅRL

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

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)*

Allmänt råd

4.13 Den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) beträffande omfattningen av respektive ställd säkerhet ska avse pantens *redovisade värde*, eller när det gäller inteckningar, det nominella beloppet av de överlämnade säkerheterna.

Kommentar

Uttagna pantbrev som inte lämnats som säkerhet redovisas inte.

Redovisning i juridisk person

Eget kapital

Lagtext

3 kap. 5 a § ÅRL

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

Lagtext

3 kap. 6 § ÅRL

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

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

Lagtext

5 kap. 14 § ÅRL

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

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)*

Lagtext

5 kap. 15 § ÅRL

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)

Kommentar

I juridisk person redovisas eget kapital och obeskattade reserver enligt bilaga 1 till ÅRL (se under rubriken Balansräkningens uppställningsform och innehåll).

Allmänt råd

4.14 Medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas i egen post under rubriken Bundet eget kapital i balansräkningen.

Kommentar

Av punkt 6.7 framgår hur reservering och användning av de reserverade medlen ska redovisas.

Kapitel 5 – Resultaträkning

Tillämpningsområde

Allmänt råd

5.1 Detta kapitel ska tillämpas när resultaträkningen i en *finansiell rapport* upprättas.

Kommentar

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. även i *koncernredovisningen*. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Resultaträkningens uppställningsform och innehåll

Lagtext

3 kap. 2 § ÅRL

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

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket andra meningen ÅRL

––– Resultaträkningen skall upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.

––– *Lag (1999:1112)*

Lagtext

Bilaga 2 ÅRL

Uppställningsform 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)*

Kommentar

Väljer ett företag att presentera sin resultaträkning enligt bilaga 2 till ÅRL (kostnadsslagsindelad resultaträkning) redovisas årets förändring av redovisat värde av varor under tillverkning och egentillverkade färdiga varor i posten Förändring av varulager. I posten Aktiverat arbete för egen räkning redovisas de utgifter som under räkenskapsåret lagts ned på egenproducerade anläggningstillgångar.

Årets utgifter för produktion av varor under tillverkning, egentillverkade färdiga varor och egenproducerade anläggningstillgångar redovisas som kostnader fördelade på kostnadsslag.

Lagtext

Bilaga 3 ÅRL

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)*

Lagtext

3 kap. 11 § ÅRL

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

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

Lagtext

3 kap. 4 § första–fjärde styckena ÅRL

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

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

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

– – – Lag (2010:1515)

Allmänt råd

5.2 Ett *företag* får lägga till underrubriker och delresultat i resultaträkningen.

Kommentar

Exempel på delresultat är Rörelseresultat och Resultat efter finansiella poster.

Allmänt råd

5.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara användbar, ska *företaget*

a) lägga till poster,
b) göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
c) slå samman poster.

Kommentar

Minoritetens andel av årets resultat ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till Årets resultat (se punkt 9.6).

Lagtext

3 kap. 7 § ÅRL

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)*

Lagtext

3 kap. 13 § ÅRL

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)*

Kommentar

Så gott som alla *intäkter* och *kostnader* som påverkar ett företags resultat orsakas av händelser inom ramen för företagets normala affärsverksamhet. Endast i sällsynta undantagsfall inträffar händelser som ger upphov till extraordinära intäkter eller kostnader. Exempel på sådana händelser är förluster på grund av jordbävning, krig eller konfiskation av utländskt dotterföretag.

Byte av uppställningsform

Lagtext

3 kap. 3 § andra stycket ÅRL

– – –

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)*

Kommentar

Exempel på när ett företag får byta uppställningsform enligt 3 kap. 3 § andra stycket ÅRL är om

- det efter en betydande förändring av verksamheten är uppenbart att en annan uppställningsform är mer lämplig, eller
- företaget önskar anpassa sin uppställningsform till den som tillämpas inom koncernen.

Kapitel 6 – Förändring i eget kapital

Tillämpningsområde

Allmänt råd

6.1 Detta kapitel ska tillämpas när räkenskapsårets förändringar i *eget kapital* ska specificeras i den *finansiella rapporten*.

Kapitlet ska även tillämpas vid redovisning av

a) tillskott och koncernbidrag i juridisk person (se punkterna 6.4–6.6), samt
b) omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar (se punkt 6.7).

Kommentar

Enligt 7 kap. 14 § första stycket ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 5 kap. även på *koncernredovisningen*. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Specifikation av förändringar i eget kapital

Lagtext

5 kap. 14 § andra stycket ÅRL

– – –

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.

– – – Lag (2005:556)

Lagtext

5 kap. 15 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – Lag (2004:1173)

Lagtext

5 kap. 5 § ÅRL

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

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

Lagtext

5 kap. 14 § tredje stycket ÅRL

– – –

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

Allmänt råd

6.2 Specifikationen av förändringar i *eget kapital* enligt 5 kap. 14 § andra stycket och 5 kap. 15 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) kan lämnas antingen i en rapport över förändring i eget kapital eller i en not till eget kapital.

Allmänt råd

6.3 Specifikationen ska visa dels räkenskapsårets förändringar i varje post i *eget kapital*, dels följande uppgifter:

a) Räkenskapsårets *resultat*.
b) Effekterna av *retroaktiv tillämpning* och effekten av rättelse av *fel* enligt kapitel 10.

c) Förändringar i *redovisade värden* på *tillgångar* och *skulder* som redovisats direkt mot eget kapital med varje slag av förändring separat specificerad.
d) Transaktioner med *ägare* i deras egenskap av ägare, med tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar separat angivna.
e) Omföringar mellan poster inom eget kapital.

Kommentar

Exempel på förändringar i redovisade värden på tillgångar och skulder som redovisats direkt mot eget kapital är

- vissa vinster och förluster som uppstår vid omräkning av dotterföretag och utlandsverksamheter till *redovisningsvaluta* (se kapitel 30),
- vissa aktuariella vinster eller förluster för företag som valt att redovisa *förmånsbestämda planer* enligt punkt 28.14 a,
- vissa förändringar i *verkligt värde* på säkringsinstrument (se kapitel 12), och
- uppskrivning av anläggningstillgångar enligt ÅRL (se kapitel 11, 17 och 18).

Enligt kapitel 29 ska även skatteeffekten av en transaktion eller händelse som redovisas mot eget kapital redovisas i eget kapital.

Redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person

Tillskott

Allmänt råd

6.4 Ett tillskott som en *ägare* lämnar utan att få emitterade aktier eller andra *egetkapitalinstrument* i utbyte ska redovisas som en ökning av andelens *redovisade värde*.

Ett tillskott som ett *företag* erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte ska redovisas som en ökning av *eget kapital*.

Första och andra styckena gäller inte koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), se punkt 6.6.

Kommentar

Av punkt 22.7 framgår vad som gäller när tillskott ges i utbyte mot emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument.

Allmänt råd

6.5 En återbetalning av ett lämnat tillskott enligt punkt 6.4 ska redovisas som en minskning av andelens *redovisade värde*.

En återbetalning av ett erhållet tillskott enligt punkt 6.4 ska redovisas som en minskning av *eget kapital* när beslut om återbetalning har fattats.

Kommentar

Ett beslut att återbetala ett erhållet tillskott innebär att en skuld ska redovisas eftersom kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Koncernbidrag

Allmänt råd

6.6 Koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska redovisas som bokslutsdisposition.

Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får redovisas som en ökning av andelens *redovisade värde*.

Kommentar

Koncernbidraget påverkar det skattepliktiga resultatet även om punkt 6.6 andra stycket tillämpas, vilket innebär att *aktuell skatt* minskar.

Omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar

Allmänt råd

6.7 Reservering av medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reservering ska göras och beslutet verkställs.

Användning av medel enligt första stycket ska redovisas som en omföring från bundet till fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs.

Kommentar

En reservering i fond för yttre underhåll uppfyller inte förutsättningarna för att redovisas som en skuld eller en *avsättning*. Reserveringen redovisas därför i eget kapital. Medel som tillförts en fond för yttre underhåll är inte tillgängliga för utdelning. Fonden redovisas därför som bundet eget kapital.

Stadgarnas utformning är av mycket stor betydelse för när reserveringen och användningen ska redovisas. Vilka beslut som är nödvändiga för att reservera eller ta i anspråk medel i fonden beror på bestämmelserna i BRL och utformningen av stadgarna i den enskilda bostadsrättsföreningen. Är stadgarna utformade så att det kan beräknas vilket belopp som ska reserveras torde något ytterligare beslut av ett föreningsorgan inte vara nödvändigt. Stadgarna kan i ett sådant fall sägas motsvara det grundläggande beslutet och redovisningsåtgärden verkställighetsbeslutet.

Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

Tillämpningsområde och definitioner

Allmänt råd

7.1 Detta kapitel ska tillämpas när en *kassaflödesanalys* upprättas.

Med kassaflödesanalys avses i detta allmänna råd den finansieringsanalys som ska lämnas enligt 2 kap. 1 § andra stycket och 7 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Kapitlet ska även tillämpas på en frivilligt upprättad kassaflödesanalys.

I punkt 7.21 finns särskilda regler för juridisk person. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Kapitlet beskriver vilken information som ska finnas i en kassaflödesanalys samt hur den ska presenteras. Enligt 7 kap. 4 § ÅRL ska en *koncernredovisning* bland annat bestå av en kassaflödesanalys. Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det ingå en kassaflödesanalys i en årsredovisning för ett större företag. En kassaflödesanalys behöver däremot inte ingå i en årsredovisning för ett mindre företag som tillämpar detta allmänna råd.

Redovisning

Enligt 7 kap. 31 § ÅRL tillämpas 6 kap. 5 § även på koncernredovisningen.

Lagtext

6 kap. 5 § ÅRL

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

Allmänt råd

7.2 En *kassaflödesanalys* innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av *företagets likvida medel*. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna *löpande verksamhet*, *investeringsverksamhet* eller *finansieringsverksamhet*.

Allmänt råd

7.3 *Kassaflöden* är in- och utflöden av *likvida medel*.

Allmänt råd

7.4 *Likvida medel* är
a) kassamedel,
b) disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
c) kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Kommentar

Kassamedel är sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar.

Likvida medel innehas främst i syfte att tas i anspråk för att fullgöra kortfristiga åtaganden och inte för investeringar eller andra syften. En placering kan därför normalt klassificeras som likvida medel endast när den har en kort löptid räknat från anskaffningstidpunkten, vanligen tre månader eller kortare. En juridisk persons andel av medel på ett koncernkonto får också anses som likvida medel, se punkt 7.21.

Vad gäller checkräkningskredit hänförs en utnyttjad checkräkningskredit, i likhet med lån, normalt till finansieringsverksamheten. En outnyttjad checkräkningskredit är inte likvida medel.

Allmänt råd

7.5 *Löpande verksamhet* utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än *investeringsverksamhet* och *finansieringsverksamhet*.

Kommentar

Kassaflödena från den löpande verksamheten är vanligen ett resultat av transaktioner och händelser som påverkar företagets *resultat*. Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till den löpande verksamheten:
- Inbetalningar som avser sålda varor och utförda tjänster.
- Inbetalningar som avser royaltyer, arvoden, provisioner och övriga intäkter.
- Utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster.
- Utbetalningar som avser löner och andra personalutgifter.
- Utbetalningar och återbetalningar som avser *inkomstskatter* som inte särskilt kan identifieras som hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamheten.
- In- och utbetalningar som avser investeringar, lån och andra kontrakt som innehas för handel och som kan jämföras med lagerposter som förvärvats i avsikt att säljas vidare.
- Inbetalningar som avser medlemsavgifter, gåvor och bidrag.

Vissa transaktioner, t.ex. försäljning av anläggningstillgångar, kan visserligen ge upphov till en vinst eller förlust som påverkar företagets resultat, men kassaflöden från sådana transaktioner ska hänföras till investeringsverksamheten.

Allmänt råd

7.6 *Investeringsverksamhet* utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet *likvida medel*.

Kommentar

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till investeringsverksamheten:
- Utbetalningar för förvärv av materiella och immateriella anläggningstillgångar.
- Inbetalningar från försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar.
- Utbetalningar som avser investeringar i aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive *joint venture* (utom utbetalningar för sådana instrument som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).

- Inbetalningar som avser avyttrade aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive joint venture (om inte inbetalningen avser en placering som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).
- Utbetalningar av förskott och lån till utomstående.
- Inbetalningar från utomstående av lån och förskott.
- Utbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.
- Inbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.

Redovisas ett avtal som en säkring (se kapitel 11 och 12), ska betalningar som avser avtalet redovisas på samma sätt som betalningar som hänförs till den säkrade positionen.

Allmänt råd

7.7 *Finansieringsverksamhet* utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av *företagets eget kapital* och upplåning.

Kommentar

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till finansieringsverksamheten:

- Inbetalningar vid emission av egna aktier eller andra *egetkapitalinstrument*.
- Utbetalningar till *ägare* för återköp eller inlösen av företagets aktier.
- Utbetalningar till ägare som avser utdelning.
- Inbetalningar vid emission av obligationslån, reverslån och inteckningslån samt andra kort- eller långfristiga lån.
- Utbetalningar vid återbetalning av lån.
- Utbetalningar som avser amorteringar av låneskulder till följd av *finansiella leasingavtal*.

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

Allmänt råd

7.8 Ett *företag* ska tillämpa indirekt metod eller direkt metod vid redovisning av *kassaflöden* som hänförs till den *löpande verksamheten*.

Kommentar

Indirekt metod innebär att resultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare eller kommande perioder samt för eventuella intäkter och kostnader som är hänförliga till *investeringsverksamhetens* eller *finansieringsverksamhetens* kassaflöden.

Direkt metod innebär att väsentliga slag av in- och utbetalningar ska anges brutto och separat.

Exempel 1 visar hur en kassaflödesanalys kan ställas upp enligt indirekt metod och exempel 2 visar direkt metod.

Indirekt metod

Allmänt råd

7.9 Tillämpas indirekt metod ska nettot av in- och utbetalningar i den *löpande verksamheten* beräknas och redovisas genom att resultatet justeras för

a) icke-kassaflödespåverkande poster och alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till *investeringsverksamheten* eller *finansieringsverksamheten*, samt
b) periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Kommentar

Exempel på justeringar enligt 7.9 a är *avskrivningar*, realisationsresultat, orealiserade valutakursvinster och valutakursförluster, ej utdelade resultatandelar i intresseföretag samt *minoritetsintressen*.

Direkt metod

Allmänt råd

7.10 Tillämpas direkt metod ska väsentliga slag av in- och utbetalningar i den *löpande verksamheten* redovisas brutto och separat.

Kommentar

Uppgifter om väsentliga slag av betalningar erhålls antingen direkt från företagets räkenskaper eller genom att företagets försäljningsintäkter, kostnader för sålda varor och tjänster med flera poster i resultaträkningen justeras för

- periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder,
- andra poster som inte har påverkat kassaflödet, samt
- poster vars påverkan på kassaflödena hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten

Allmänt råd

7.11 Ett *företag* ska redovisa väsentliga slag av in- och utbetalningar hänförliga till *investeringsverksamheten* eller *finansieringsverksamheten* brutto och separat i respektive kategori.

Avser in- och utbetalningarna förvärv eller avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter, ska summan av betalningarna redovisas separat och hänföras till investeringsverksamheten.

Allmänt råd

7.12 Ett *företag* får nettoredovisa följande typer av in- och utbetalningar i den *löpande verksamheten*, *investeringsverksamheten* och *finansieringsverksamheten*:

a) In- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets.
b) In- och utbetalningar av stora belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.

Kassaflöden i utländsk valuta

Allmänt råd

7.13 Ett *företag* ska redovisa effekten av orealiserade valutakursförändringar i *likvida medel* skild från *kassaflöden* från den *löpande verksamheten*, *investeringsverksamheten* och *finansieringsverksamheten*.

Kommentar

I likvida medel kan ingå belopp i *utländsk valuta* omräknade till svenska kronor (eller i förekommande fall euro) enligt *balansdagens* kurs (se kapitel 30). Orealiserade vinster och förluster som uppkommer vid omräkningen utgör inte kassaflöden. För att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan räkenskapsårets början och slut, ska effekten av dessa orealiserade valutakursförändringar i likvida medel redovisas i kassaflödesanalysen skild från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Räntor och utdelningar

Allmänt råd

7.14 *Kassaflöden* från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.

Allmänt råd

7.15 Räntor och erhållna utdelningar ska hänföras till den *löpande verksamheten*.

Trots det som sägs i första stycket får räntor och erhållna utdelningar hänföras till *investeringsverksamheten* eller *finansieringsverksamheten*, om de betraktas som *kostnader* för finansiering eller utgör avkastning på placeringar och om klassificeringen är konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.

Allmänt råd

7.16 Utbetald utdelning ska hänföras till *finansieringsverksamheten*.

Kommentar

Anledningen till att utbetald utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten är att utdelningen utgör en betalning som rör företagets finansiering.

Inkomstskatter

Allmänt råd

7.17 Betalningar som avser *inkomstskatter* ska redovisas separat och hänföras till den *löpande verksamheten*, om inte betalningarna särskilt identifieras och specifikt hänförs till *investeringsverksamheten* eller *finansieringsverksamheten*.

Kommentar

När företagets skattebetalningar redovisas under skilda kategorier ska upplysning lämnas om företagets totala skattebetalningar, se punkt 7.20.

Transaktioner som inte medför betalningar

Kommentar

Transaktioner som hänförs till investerings- och finansieringsverksamheterna men som inte medför in- och utbetalningar ska inte ingå i kassaflödet trots att de påverkar företagets kapital- och tillgångsstruktur. Sådana transaktioner ska redovisas på annan plats i den *finansiella rapporten* på ett sätt som ger *relevant* information om dessa investerings- och finansieringsaktiviteter.

Att i kassaflödesanalysen undanta transaktioner som inte direkt påverkar likvida medel är förenligt med analysens syfte, eftersom dessa transaktioner inte ingår i kassaflödet under räkenskapsåret. Exempel på transaktioner som inte direkt påverkar kassaflödet är

- förvärv av *tillgångar* genom att antingen överta en till tillgången direkt relaterad *skuld* eller ingå ett finansiellt leasingavtal,
- förvärv av ett företag genom apportemission, och
- konvertering av skuld till eget kapital.

Upplysningar

Upplysningar om sammansättningen av likvida medel

Allmänt råd

7.18 Ett *företag* ska lämna upplysningar om sammansättningen av *likvida medel* enligt den fördelning som anges i punkt 7.4.

Kommentar

Upplysningen ska visa storleken på delposterna

- kassamedel,

- disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
- kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Övriga upplysningar

Allmänt råd

7.19 Ett *företag* ska lämna upplysningar om *likvida medel* som är av betydande omfattning och inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning samt skälen för detta.

Kommentar

Ett exempel är likvida medel som inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning därför att det råder valutarestriktioner eller andra legala restriktioner.

Allmänt råd

7.20 Ett *företag* ska lämna upplysning om företagets totala skattebetalningar, om dessa redovisas under olika kategorier i *kassaflödesanalysen*.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

7.21 I juridisk person får *företagets* andel av medel på ett koncernkonto anses som *likvida medel*. *(BFNAR 2012:5)*

Kapitel 8 – Noter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

8.1 Detta kapitel ska tillämpas på noter som ska lämnas i en *finansiell rapport*.
I punkt 8.20 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar

Kapitlet behandlar strukturen på de noter som ska lämnas i en finansiell rapport. Kapitlet behandlar också innehållet i de noter som ska lämnas och som inte behandlas i andra kapitel.

Enligt 7 kap. 8 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 och 5 kap. även i *koncernredovisningen*. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Noternas struktur och innehåll

Lagtext

7 kap. 14 § ÅRL

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)*

Lagtext

5 kap. 1 § ÅRL

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag skall årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 2–26 §§. Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid

med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 §, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

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

Allmänt råd

8.2 Noterna ska normalt presenteras i följande ordning:

a) *Redovisningsprinciper* och värderingsprinciper.
b) Uppskattningar och bedömningar.
c) Tilläggsupplysningar till poster i den ordning respektive post redovisas.
d) Övriga upplysningar.

Kommentar

Övriga upplysningar är upplysningar som inte lämnas på annan plats i den finansiella rapporten men som är relevanta för förståelsen av denna.

Upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper

Lagtext

5 kap. 2 § ÅRL

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

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

Allmänt råd

8.3 Upplysning ska lämnas om att *företaget* tillämpar årsredovisningslagen (1995:1554) och detta allmänna råd.

Upplysningar ska, utöver det som krävs enligt årsredovisningslagen och detta allmänna råd i övrigt, lämnas om vilka *redovisningsprinciper* som valts och som är *relevanta* för förståelsen av den *finansiella rapporten*.

Kommentar

Upplysningar enligt punkt 8.3 andra stycket lämnas om det underlättar för användare att förstå hur transaktioner samt andra händelser och förhållanden avspeglas i den finansiella rapporten.

Redovisning

Upplysningar kan behöva lämnas om redovisningsprinciper för

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

Upplysningar om uppskattningar och bedömningar

Allmänt råd

8.4 Upplysning ska lämnas om bedömningar som har betydande effekt på de redovisade beloppen i den *finansiella rapporten*.

Allmänt råd

8.5 Upplysning ska lämnas om antaganden om framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar på *balansdagen* som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de *redovisade värdena* för *tillgångar* och *skulder* under nästa räkenskapsår. Om så är fallet ska upplysning lämnas om tillgångarnas och skuldernas karaktär och deras redovisade värde på balansdagen.

Vissa tilläggsupplysningar enligt årsredovisningslagen

Kommentar

Under denna rubrik behandlas de upplysningar som ska lämnas enligt ÅRL och som inte behandlas i andra kapitel.

Större periodiseringsposter

Lagtext

3 kap. 8 § ÅRL

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)*

Kortfristiga och långfristiga balansposter

Lagtext

5 kap. 10 § ÅRL

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

För 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)*

Kommentar

Enligt punkt 4.7 ska skulder klassificeras som långfristiga eller kortfristiga i balansräkningen. Detta innebär att det endast är den del av skulden som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen som behöver anges i not.

Ersättning till revisorer

Lagtext

5 kap. 21 § ÅRL

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

Allmänt råd

8.6 Upplysningen enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse kostnadsförd ersättning till samtliga som har varit revisorer i företaget under räkenskapsåret.

Kommentar

Upplysningen behöver endast lämnas av större aktiebolag och större handelsbolag. Upplysningen lämnas även om ersättning till en revisor som bytts ut.

Medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

Lagtext

5 kap. 18 § ÅRL

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

Allmänt råd

8.7 Uppgifter om medelantalet anställda samt fördelningen mellan kvinnor och män enligt 5 kap. 18 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om gränsvärden (BFNAR 2006:11).

Uppgiften om könsfördelning får baseras på förhållandet på *balansdagen*.

Allmänt råd

8.8 När *företaget* lämnar uppgifter enligt 5 kap. 18 § andra meningen årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter.

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

Lagtext

5 kap. 18 b § ÅRL

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

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

Allmänt råd

8.9 En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när uppgift om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 18 b § årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

Ett företag som i medeltal haft fler än tio anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren ska lämna uppgift om könsfördelningen i företagets ledning. Med vart och ett av de två senaste räkenskapsåren avses de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som den finansiella rapporten avser. Detta innebär att det är medelantalet anställda år 1 och år 2 som är avgörande för bedömningen när den finansiella rapporten för år 3 upprättas. Medelantalet anställda ska beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden.

De uppgifter som företaget ska lämna ska inte omfatta styrelsesuppleanter respektive vice verkställande direktörer som inte anses sitta i ledningsgruppen.

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inklusive pensionskostnader

Lagtext

5 kap. 19 § ÅRL

Av räkenskapsårets personalkostnader skall följande belopp anges särskilt:

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

Allmänt råd

8.10 Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 19 § 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses

a) skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som *kostnad* under räkenskapsåret, och
b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar.

Kommentar

Upplysningen avser de löner och ersättningar som kostnadsförts under räkenskapsåret. I begreppet ersättning ingår lön och arvode men också provision, bonus, semesterersättning och liknande.

Allmänt råd

8.11 Med sociala kostnader enligt 5 kap. 19 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses

a) årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
b) allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
c) årets sociala avgifter till följd av avtal,
d) pensionskostnader, samt
e) årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel.

Har *företaget* valt att redovisa både pension och särskild löneskatt i samma post i balansräkningen får den särskilda löneskatten ingå i förändringen av företagets *avsättningar* för pensionsförpliktelser.

Kommentar

Årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel omfattar särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel.

Fördelning på styrelseledamöter och verkställande direktör respektive anställda

Lagtext

5 kap. 20 § ÅRL

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)*

Kommentar

Med motsvarande befattningshavare enligt 5 kap. 20 § ÅRL avses t.ex. en person i ledningen för ett handelsbolag.

Allmänt råd

8.12 Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 20 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 8.10.

Upplysning om löner och andra ersättningar till den grupp som avses i 5 kap. 20 § första stycket 1 avser endast sådan ersättning som erhållits i egenskap av funktionär.

Allmänt råd

8.13 Med tantiem och därmed jämställd ersättning enligt 5 kap. 20 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses vinstandelar och bonus.

Kommentar

Punkt 8.13 avser avtalad rörlig ersättning som fastställs med utgångspunkt i exempelvis verksamhetens resultat eller omsättning.

Lagtext

5 kap. 22 § ÅRL

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)*

Kommentar

Bestämmelsen i 5 kap. 22 § ÅRL innebär att företaget, förutom att upplysa om pensionskostnaden, även ska upplysa om det kapitaliserade värdet av företagets pensionsförpliktelser.

I en koncernredovisning omfattar upplysningskravet enligt andra stycket andra och tredje meningarna samma paragraf endast personer i koncernledningen.

Lagtext

5 kap. 23 § ÅRL

Vad som enligt 20 och 22 §§ gäller för styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. *Lag (1999:1112)*

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 20 och 22 §§ ÅRL gäller endast sådan lön eller annan ersättning som befattningshavaren uppburit i sin egenskap av funktionär (se punkt 8.12).

Lagtext

5 kap. 24 § ÅRL

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

Avtal om avgångsvederlag

Lagtext

5 kap. 25 § ÅRL

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)*

Kommentar

Exempel på ett väsentligt villkor enligt 5 kap. 25 § ÅRL är att befattningshavaren själv kan påkalla förmånen.

Allmänt råd

8.14 Med andra personer i *företagets* ledning enligt 5 kap. 25 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses personer i företagets ledningsgrupp.

Kommentar

I det fall företaget saknar formell ledningsgrupp får företaget bedöma vilka som anses tillhöra ledningen i företaget.

Allmänt råd

8.15 Med avgångsvederlag eller liknade förmåner enligt 5 kap. 25 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavaren vid förtida avgång från befattningen.

Kommentar

Bestämmelsen avser förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavare som avgår i förtid och som ännu inte fallit ut. Det saknar betydelse om uppsägningen sker från företagets eller den anställdes sida. De personer som berörs behöver inte namnges.

Allmänt råd

8.16 Om det i uppgiften om pensionskostnader enligt 5 kap. 19 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ingår kostnader till följd av ett sådant avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner som avses i 5 kap. 25 § samma lag, ska *företaget* lämna upplysning om detta.

Har företaget redovisat en *avsättning* till följd av avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner ska företaget lämna upplysning om detta.

Kommentar

Ett avtal om avgångsvederlag kan ha karaktär av pensionsavtal. Enligt 5 kap. 19 § 2 ÅRL ska uppgift lämnas om pensionskostnader och även om sådan uppgift har lämnats ska uppgift lämnas om avgångsvederlaget.

Nettoomsättningens fördelning

Lagtext

5 kap. 6 § ÅRL

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)*

Allmänt råd

8.17 Uppgiften om nettoomsättningens fördelning enligt 5 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse sådana *oberoende verksamhetsgrenar* som svarar för en väsentlig del av *företagets* nettoomsättning.

Indelningen i verksamhetsgrenar får inte ändras mellan åren om inte verksamheten fått ny inriktning. Ändras indelningen ska upplysning lämnas om det och om effekterna av förändringen.

Kommentar

Ändras indelningen kan bland annat jämförelsetalen för föregående räkenskapsår behöva justeras.

Allmänt råd

8.18 En *oberoende verksamhetsgren* är en del av ett *företags* verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.

Kommentar

En verksamhetsgren är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar vad gäller t.ex. affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur och risknivå.

Allmänt råd

8.19 En *geografisk marknad* är ett visst land eller en grupp länder där *företaget* har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter.

Kommentar

Avgränsningen av en geografisk marknad görs med ledning av vad som i det enskilda företaget är affärsmässigt motiverat och därmed av *väsentlig* betydelse från informationssynpunkt. Enhetliga marknadsförutsättningar eller valuta- och inflationsförhållanden kan vara av särskild betydelse vid avgränsningen.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i koncernbalansräkningen eller balansräkningen

Lagtext

5 kap.11 a § ÅRL

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

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

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

Kommentar

Mindre företag behöver inte lämna uppgift om den ekonomiska inverkan arrangemang som inte redovisas i balansräkningen har på företaget.

Bedömningen av om upplysningen behöver lämnas görs främst med hänsyn till det ekonomiska värdet ställt i relation till omfattningen av företagets arrangemang i övrigt. Uppgifterna ska vara av sådan karaktär att de kan antas ha betydelse för möjligheten att fatta välgrundade beslut med avseende på företaget, t.ex. i samband med en investering.

Vissa tilläggsupplysningar i juridisk person enligt årsredovisningslagen

Företag som ingår i en koncern

Lagtext

5 kap. 7 § ÅRL

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)

Kommentar

Med försäljningar avses normalt vad som redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och med inköp vad som hos motparten redovisas som försäljning. Begreppen inköp och försäljningar är korresponderande.

Upplysningen enligt 5 kap. 7 § första stycket ÅRL ska lämnas oavsett om koncernredovisning upprättas eller inte.

Allmänt råd

8.20 Upplysningen enligt 5 kap. 7 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse storleken på de på *balansdagen* orealiserade internvinster som ingår i värdet på redovisade tillgångar inom koncernen.

Kommentar

Enligt bilaga 2 och 3 till ÅRL ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag.

Kapitel 9 – Koncernredovisning och andelar i dotterföretag

Tillämpningsområde

Allmänt råd

9.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett moderföretag redovisar andelar i dotterföretag. Kapitlet ska tillämpas både på *koncernredovisningar* som upprättas enligt 7 kap. 1–3 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554) och på frivilligt upprättade koncernredovisningar.

Punkterna 9.2–9.8 ska tillämpas när koncernredovisningen upprättas.

Punkterna 9.9–9.11 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person.

Kommentar

En *koncernredovisning* är en redovisning för ett moderföretag och dess dotterföretag upprättad som om dessa var en enda ekonomisk enhet.

Kapitlet behandlar koncernredovisningens omfattning och tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas samt upplysningar. Kapitlet innehåller också regler för hur andelar i dotterföretag ska redovisas i juridisk person.

Koncernredovisning

Lagtext

7 kap. 1 § ÅRL

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

Lagtext

7 kap. 2 § första och andra samt fjärde och femte styckena ÅRL

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.

– – –

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)*

Lagtext

7 kap. 3 § ÅRL

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

Lagtext

7 kap. 3 a § ÅRL

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 omfattning

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

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

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

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

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

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

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

Allmänt råd

9.2 *Bestämmande inflytande* enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) innebär en rätt att utforma ett annat företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Vid bedömningen av om ett *företag* har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av *finansiella instrument* som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras till röstberättigade *egetkapitalinstrument*. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten.

Kommentar

Exempel på finansiella instrument som är potentiellt röstberättigade är optioner och konvertibler.

Lagtext

7 kap. 5 § ÅRL

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)

Kommentar

Ett dotterföretag undantas inte från koncernredovisningen endast av den anledningen att ägaren är ett riskkapitalföretag, en värdepappersfond, aktiefond eller liknande. Inte heller undantas ett dotterföretag från koncernredovisningen på grund av att dess affärsverksamhet avviker från andra företags inom koncernen. Genom att ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen och lämna ytterligare upplysningar i koncernredovisningen om dotterföretags olika affärsverksamheter lämnas relevant information.

Företag för särskilt ändamål, SPE

Allmänt råd

9.3 Ett *företag för särskilt ändamål* är ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte.

Ett företag för särskilt ändamål ska omfattas av *koncernredovisningen* om moderföretaget har *bestämmande inflytande* utan att vara *ägare*.

Pensions- och personalstiftelser ska inte omfattas av koncernredovisningen även om moderföretaget har bestämmande inflytande.

Kommentar

Ett företag kan bildas för ett begränsat och väldefinierat syfte, t.ex. för att genomföra ett *leasingavtal*, ett forsknings- eller utvecklingsprojekt eller en värdepapperisering av *finansiella tillgångar*. Ett företag för särskilt ändamål, SPE (”Special Purpose Entity”), kan t.ex. ha formen av ett aktiebolag eller ett handelsbolag. Ett SPE bildas ofta med långtgående begränsningar vad gäller styrelsens, förvaltarens eller ledningens möjligheter att fatta beslut om den löpande verksamheten.

Koncernredovisningen ska omfatta sådana SPE som moderföretaget har ett bestämmande inflytande över. Utöver vad som framgår av 1 kap. 4 § ÅRL, kan följande omständigheter tyda på att ett moderföretag har ett bestämmande inflytande över ett SPE:

- Verksamheten i ett SPE bedrivs för moderföretagets räkning i enlighet med dess behov.
- Moderföretaget har den slutliga beslutanderätten över verksamheten i ett SPE även om beslut om den löpande verksamheten har delegerats.
- Moderföretaget har rätt att erhålla huvuddelen av förmånerna i ett SPE och kan därför vara exponerat för de risker som är förknippade med verksamheten i detta SPE.
- Moderföretaget står för huvuddelen av de risker som är förknippade med ägandet av ett SPE eller dess tillgångar.

Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas

Lagtext

7 kap. 8 § ÅRL[2]

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)*

[2] 7 kap. 18–23 §§ ÅRL behandlar hur företag ska räknas in i koncernredovisningen (se kapitel 19). 7 kap. 25–30 §§ ÅRL behandlar hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen (se kapitel 14 och 15).

Lagtext

7 kap. 10 § ÅRL

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)*

Lagtext

7 kap. 11 § ÅRL

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

Lagtext

7 kap. 12 § ÅRL

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)*

Lagtext

7 kap. 19 § ÅRL

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)*

Kommentar

När en koncernredovisning upprättas slås redovisningarna för moderföretaget och dess dotterföretag ihop post för post genom sammanläggning av motsvarande poster för tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader. För att koncernredovisningen ska kunna innehålla finansiell information om koncernen som en ekonomisk enhet görs därefter erforderliga justeringar, t.ex. elimineringar.

Kapitel 29 tillämpas på *temporära skillnader* som uppkommer vid eliminering av vinster och förluster vid koncerninterna transaktioner.

Allmänt råd

9.4 Andelarna av *resultatet* och förändringar i *eget kapital* hänförliga till moderföretaget samt minoriteten ska fastställas på grundval av befintliga ägarandelar.

Förvärv och avyttring av dotterföretag

Allmänt råd

9.5 Ett dotterföretags *intäkter* och *kostnader* ska tas in i *koncernredovisningen* från och med tidpunkten för förvärvet till och med den tidpunkt då moderföretaget inte längre har ett *bestämmande inflytande* över dotterföretaget.

Kommentar

Hur förvärv och avyttring av dotterföretag redovisas framgår av punkterna 19.22–19.24. Se även exempel 3–5.

Minoritetsintresse

Lagtext

7 kap. 9 § ÅRL

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)*

Allmänt råd

9.6 *Minoritetsintressen* ska i koncernbalansräkningen redovisas separat inom *eget kapital*. Minoritetsintressen ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till posten Årets resultat.

Kommentar

Minoritetsintresse är den del av dotterföretags resultat och nettotillgångar i koncernredovisningen hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt genom dotterföretag, ägs av moderföretaget. Minoritetens andel ska vid det första redovisningstillfället beräknas enligt kapitel 19.

Dotterföretagets resultat, ägartransaktioner samt *avskrivning* på *goodwill* och koncernmässiga övervärden är exempel på sådant som får till följd att minoritetsintresset förändras.

Hur minoritetsintresset påverkas vid förvärv och avyttring av ytterligare andelar framgår av kapitel 19.

Minoritetens andel kan presenteras enligt följande:

KONCERNENS RESULTATRÄKNING Januari–december (MSEK)	20X2	20X1
Årets resultat	8.150	5.950
Hänförligt till		
Moderföretagets aktieägare	8.100	5.850
Minoritetsintresse	50	100

KONCERNENS BALANSRÄKNING 31 december (MSEK)	20X2	20X1
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		
Aktiekapital	5.380	8.380
Övrigt tillskjutet kapital	8.245	9.530
Annat eget kapital inklusive årets resultat	20.210	12.400
Eget kapital hänförligt till moderföretagets aktieägare	33.835	30.310
Minoritetsintresse	280	355
Summa eget kapital	34.115	30.665

Allmänt råd

9.7 Är *eget kapital* i dotterföretaget negativt, får *minoritetsintresset* i dotterföretaget redovisas som negativt minoritetsintresse inom eget kapital endast om minoriteten har en bindande förpliktelse att täcka kapitalunderskottet och har förmåga att fullgöra förpliktelsen.

Om minoritetsintresset inte redovisas som negativt minoritetsintresse inom eget kapital, ska dotterföretagets vinster efterföljande år räknas in i sin helhet i koncernens *resultat* till dess att dotterföretagets kapitalunderskott är täckt. *(BFNAR 2012:5)*

Upplysningar

Lagtext

7 kap. 15 § ÅRL

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)*

Lagtext

7 kap. 16 § ÅRL

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)

Lagtext

7 kap. 17 § ÅRL

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)*

Allmänt råd

9.8 I *koncernredovisningen* ska upplysningar lämnas om karaktären på och omfattningen av väsentliga begränsningar i ett dotterföretags förmåga att överföra medel till moderföretaget i form av utdelning eller återbetalning av lån.

Kommentar

Exempel på begränsning enligt punkt 9.8 är ett låneavtal eller krav från en tillsynsmyndighet.

I det fall olika värderingsprinciper använts i koncernredovisningen och i årsredovisningen för juridisk person (se kapitel 1), ska upplysning lämnas enligt 7 kap. 12 § ÅRL (se lagtext ovan under rubriken Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas).

Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första stycket ÅRL[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 eller 14 e §.

– – – Lag (2011:1554)

[3] Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL[4]

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

– – – Lag (2011:1554)

Kommentar

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i dotterföretag till verkligt värde (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

Allmänt råd

9.9 Det *redovisade värdet* på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat.

Om det *skattepliktiga resultatet* inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet får det skattepliktiga resultatet användas.

Är det redovisade värdet på andelen negativt, ska en *skuld* redovisas.

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

9.10 Utdelning från andelar i dotterföretag ska redovisas som *intäkt* oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter *förvärvstidpunkten*. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

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

Allmänt råd

9.11 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i dotterföretag ska hos *ägaren* redovisas som *intäkt* och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Upplysningar

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtextrutan i kapitel 17).

Lagtext

5 kap. 7 § ÅRL

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)

[4] Bestämmelserna i 4 kap. 10 och 14 a §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning respektive finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Kommentar

Med försäljning avses normalt vad som redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och med inköp vad som hos motparten redovisas som försäljning. Begreppen inköp och försäljning är korresponderande.

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

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

1. det andra 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)*

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL

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

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

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

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

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

Lag (2004:244)

Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel

Tillämpningsområde

Allmänt råd

10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid byte av *redovisningsprincip*, *ändrad uppskattning och bedömning* samt rättelse av *fel* i tidigare *finansiella rapporter*.

Kommentar

Vad som avses med redovisningsprinciper, ändrad uppskattning och bedömning samt fel framgår nedan.

Byte av redovisningsprincip

Kommentar

Redovisningsprinciper är de principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag tillämpar när den finansiella rapporten upprättas och utformas.

Allmänt råd

10.2 Ett *företag* får byta *redovisningsprincip* endast om

a) det krävs på grund av en ändring i lag eller i detta allmänna råd,

b) det leder till att den *finansiella rapporten* kommer att innehålla mer *tillförlitlig* och *relevant* information om effekterna av transaktioner, andra händelser eller förhållanden på företagets finansiella ställning, *resultat* eller *kassaflöden*,
c) företaget byter koncerntillhörighet, eller
d) företagets verksamhet har minskat väsentligt i omfattning.

Kommentar

Följande är inte byte av redovisningsprincip:

- Tillämpning av en redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som till sin innebörd skiljer sig från dem som tidigare inträffat.
- Tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som inte inträffat tidigare eller som var oväsentliga.
- Byte från värderingsgrunden *verkligt värde* till anskaffningsvärde när det inte längre är möjligt att värdera en tillgång till verkligt värde (eller byte från anskaffningsvärde till verkligt värde när det åter är möjligt) även om det allmänna rådet kräver eller tillåter en sådan värdering.

Det är ett byte av redovisningsprincip när det allmänna rådet tillåter ett val vid redovisning, inklusive val av värderingsgrund, av en specifik transaktion, annan händelse eller förhållande och företaget ändrar sitt tidigare val.

Allmänt råd

10.3 Är det svårt att skilja byte av *redovisningsprincip* från *ändrad uppskattning och bedömning*, ska bytet eller ändringen anses som ändrad uppskattning och bedömning.

Kommentar

Gränsdragningen mellan byte av redovisningsprincip och ändrad uppskattning och bedömning kan åskådliggöras med följande exempel. Om ett företag tidigare tillämpat färdigställandemetoden men övergår till successiv vinstavräkning vid intäktsredovisning är det ett byte av redovisningsprincip. En ändrad metod för att mäta färdigställandegraden är däremot en ändrad uppskattning och bedömning.

Redovisning av byte av redovisningsprincip

Lagtext

3 kap. 5 § andra–fjärde styckena ÅRL

– – –

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

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

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

Kommentar

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Allmänt råd

10.4 Ett *företag* ska redovisa byte av *redovisningsprincip* enligt följande:
a) Byte till följd av ändring av lag eller detta allmänna råd ska redovisas enligt övergångsbestämmelserna till ändringen.
b) Andra byten ska redovisas med *retroaktiv tillämpning*.

Allmänt råd

10.5 Ett *företag* som redovisar byte av *redovisningsprincip* med *retroaktiv tillämpning* enligt punkt 10.4 b, ska räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår som om den nya redovisningsprincipen alltid hade tillämpats.

Är det *praktiskt ogenomförbart* att fastställa effekterna av ett byte av redovisningsprincip för det föregående räkenskapsåret ska företaget tillämpa den nya redovisningsprincipen på *tillgångar* och *skulder* från och med början av det innevarande räkenskapsåret.

Kommentar

Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats. Enligt punkt 6.3 ska specifikationen av förändringar i eget kapital innehålla uppgift om effekterna av retroaktiv tillämpning.

Upplysningar om byte av redovisningsprincip

Allmänt råd

10.6 Vid byte av *redovisningsprincip* ska följande upplysningar lämnas:

a) Karaktären på bytet av redovisningsprincip.
b) Justeringsbelopp för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen för innevarande och föregående räkenskapsår, om det är praktiskt genomförbart.

Är det *praktiskt ogenomförbart* att beräkna justeringsbeloppen enligt första stycket, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett *företag* som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta.

Allmänt råd

10.7 Vid frivilligt byte av *redovisningsprincip* enligt punkt 10.2 b ska upplysning lämnas om varför tillämpningen av den nya redovisningsprincipen leder till mer *tillförlitlig* och *relevant* information.

Kommentar

De finansiella rapporterna för kommande år behöver inte innehålla upplysningar enligt punkterna 10.6 och 10.7.

Mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten.

Ändrad uppskattning och bedömning

Allmänt råd

10.8 *Ändrad uppskattning och bedömning* innebär en ändring av *företagets* bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, *tillgångar* och *skulder*.

Kommentar

Ett exempel på ändrad uppskattning och bedömning är en förändring av uppskattningen av en tillgångs *nyttjandeperiod* eller en ändrad metod för inkuransbedömning.

Ändrad uppskattning och bedömning är en följd av ny information eller ny utveckling och är därmed inte rättelse av fel.

När det är svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från ändrad uppskattning och bedömning, ska bytet eller ändringen enligt punkt 10.3 anses som ändrad uppskattning och bedömning.

Allmänt råd

10.9 Effekten av en *ändrad uppskattning och bedömning* ska redovisas i den *finansiella rapporten* för innevarande räkenskapsår genom att det *redovisade värdet* per *balansdagen* på *tillgången*, *skulden* eller posten under *eget kapital* fastställs utifrån den nya uppskattningen och bedömningen.

Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning ska redovisas framåtriktat genom att innefatta effekten i *resultatet* för

a) det räkenskapsår då ändringen görs, om ändringen endast påverkar det räkenskapsåret, eller
b) det räkenskapsår då ändringen görs och framtida räkenskapsår, om ändringen påverkar dessa räkenskapsår.

Upplysningar om ändrad uppskattning och bedömning

Allmänt råd

10.10 Är en ändrad uppskattning eller bedömning *väsentlig* ska upplysning lämnas om karaktären på ändringen och effekten på *tillgångar*, *skulder*, *intäkter* och *kostnader* det innevarande räkenskapsåret.

Rättelse av fel

Allmänt råd

10.11 *Fel* är utelämnande eller felaktighet i de *finansiella rapporterna* för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, *tillförlitlig* information som

a) fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna avgavs, och
b) rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats när de finansiella rapporterna upprättades och utformades.

Kommentar

Fel omfattar även effekterna av t.ex. räknefel, misstag vid tillämpning av redovisningsprinciper, förbiseenden eller feltolkningar av fakta samt bedrägeri.

Allmänt råd

10.12 Ett *företag* ska rätta ett väsentligt *fel* i den *finansiella rapport* som avges närmast efter upptäckten av felet. Företaget ska rätta felet genom att

a) räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår om felet uppstod detta år, eller
b) räkna om ingående balans för *tillgångar*, *skulder* och *eget kapital* för föregående räkenskapsår, om felet uppstod ett räkenskapsår som föregår detta år.

Är det *praktiskt ogenomförbart* att fastställa effekterna av ett fel som inträffat ett tidigare räkenskapsår, ska företaget räkna om den ingående balansen för tillgångar, skulder och eget kapital innevarande räkenskapsår.

Kommentar

Enligt punkt 6.3 ska specifikationen av förändringar i eget kapital innehålla uppgift om effekten av rättelse av fel.

Upplysningar om rättelse av fel

Allmänt råd

10.13 Ett *företag* ska lämna följande upplysningar om rättelse av *fel*:

a) Karaktären på felet.
b) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 a för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen.
c) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 b för varje påverkad post i den ingående balansen.

Är det *praktiskt ogenomförbart* att fastställa rättelsebeloppen enligt första stycket b och c, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta.

Kommentar

De finansiella rapporterna för kommande år behöver inte innehålla dessa upplysningar.

Mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten.

Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

Tillämpningsområde

Allmänt råd

11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av *finansiella instrument* värderade utifrån anskaffningsvärdet av *företag* som *inte* har valt att tillämpa 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Har ett företag valt att värdera finansiella instrument utifrån anskaffningsvärdet, ska kapitel 11 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument med undantag för instrument som omfattas av punkt 11.2.

Kapitel 11 får tillämpas i juridisk person även om kapitel 12 tillämpas på *koncernredovisningen*.

I punkt 11.67 finns särskilda regler för juridisk person. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

När det gäller redovisning av finansiella instrument finns enligt ÅRL olika *redovisningsprinciper* att välja mellan; värdering utifrån anskaffningsvärdet och värdering till verkligt värde. Den valda principen ska tillämpas konsekvent.

Kapitel 11 ska tillämpas vid värdering utifrån anskaffningsvärde och kapitel 12 vid värdering till verkligt värde. Eftersom den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent ska ett företag som valt en värdering till verkligt värde tillämpa kapitel 12 även om företaget inte har några finansiella instrument som enligt 4 kap. 14 a § ÅRL får värderas till verkligt värde. Vissa skillnader finns mellan kapitel 11 och kapitel 12 vad gäller redovisning av finansiella instrument som värderas utifrån anskaffningsvärde.

Ett företag som tillämpar kapitel 11 på koncernredovisningen får inte tillämpa kapitel 12 i juridisk person (se punkt 12.1).

Värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL ska, enligt 7 kap. 11 § samma lag, även tillämpas på koncernredovisningen.

Allmänt råd

11.2 Detta kapitel får inte tillämpas på följande slag av *finansiella instrument*:

a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och *gemensamt styrda företag* (se kapitel 9, 14, 15 och 27).
b) Finansiella instrument som har getts ut av *företaget* och som helt eller delvis klassificeras som *eget kapital* (se kapitel 22 och 26).
c) *Leasingavtal* (se kapitel 20).
d) Företagets rättigheter och förpliktelser för *ersättningar efter avslutad anställning* (se kapitel 28).
e) Finansiella instrument avseende *aktierelaterade ersättningar* (se kapitel 26).
f) Terminsavtal om köp eller försäljning av aktier eller andelar som kommer att leda till ett *rörelseförvärv* vid en framtida *förvärvstidpunkt*.
g) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se kapitel 19).
h) Rättigheter att erhålla ersättning för utgifter för en förpliktelse som företaget redovisar som en *avsättning* i enlighet med kapitel 21.

i) Avtal som
   a. ingåtts för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
   b. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
   c. utformats för detta ändamål när det ingicks, och
   d. förväntas regleras genom leverans av varan.
j) *Finansiella garantiavtal* som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.
k) Försäkringsavtal.
l) Lånelöften. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Har ett företag valt att värdera sina finansiella instrument utifrån anskaffningsvärdet, ska kapitel 11 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument med undantag för instrument som omfattas av punkt 11.2.

Byte av redovisningsprincip

Allmänt råd

11.3 Ett *företag* som tillämpar kapitel 11 om värdering av *finansiella instrument* utifrån anskaffningsvärdet får byta till kapitel 12 om värdering av finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554). *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10.

Definitioner

Allmänt råd

11.4 Ett *finansiellt instrument* är varje form av avtal som ger upphov till en *finansiell tillgång* hos en part och en *finansiell skuld* eller ett *egetkapitalinstrument* hos en annan part. Avtalet behöver inte ha medfört någon betalning. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

I kapitel 22 behandlas klassificering av ett företags utfärdade finansiella instrument som antingen skuld eller eget kapital.

Allmänt råd

11.5 En *finansiell tillgång* är en tillgång i form av
a) kontanter,
b) en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part,
c) en avtalsenlig rätt att byta *finansiella instrument* med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller
d) *egetkapitalinstrument* utgivna av ett annat företag. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.6 En *finansiell skuld* är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att
a) erlägga kontanter eller en annan *finansiell tillgång* till en annan part, eller
b) byta *finansiella instrument* med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.7 Ett *finansiellt garantiavtal* är ett *finansiellt instrument* enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en *finansiell skuld*. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.8 Ett *derivatinstrument* är ett *finansiellt instrument* som uppfyller följande kriterier:

a) Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
b) Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
c) Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.9 Med *värdepappersportfölj* avses ett innehav av ett flertal *finansiella instrument* som handlas på en *aktiv marknad* och som innehas för riskspridning.

Ett *företag* kan ha flera värdepappersportföljer. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Fondandelar kan ingå i en värdepappersportfölj.

Allmänt råd

11.10 *Upplupet anskaffningsvärde* för en *finansiell tillgång* eller en *finansiell skuld* är det *finansiella instrumentets* förväntade *kassaflöden* diskonterade med den *effektivränta* som beräknades vid anskaffningstillfället. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.11 *Effektivränta* är den räntesats som diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det *finansiella instrumentets* förväntade löptid till instrumentets *redovisade värde*.

Effektivräntan ska beräknas med utgångspunkt i instrumentets redovisade värde vid anskaffningstillfället. Vid beräkningen av effektivräntan ska samtliga avtalsvillkor samt inträffade kreditförluster beaktas. Risken för framtida kreditförluster ska däremot inte beaktas. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.12 *Effektivräntemetoden* är en metod för beräkning enligt vilken ränteintäkten eller räntekostnaden ett räkenskapsår är lika med den *finansiella tillgångens* eller *finansiella skuldens* redovisade värde vid räkenskapsårets början multiplicerat med *effektivräntan*. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Effektivräntemetoden enligt punkt 11.12 är en metod för att beräkna upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller en finansiell skuld, eller en grupp av finansiella tillgångar eller finansiella skulder, och för att fördela ränteintäkter och räntekostnader under den förväntade löptiden.

När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?

Allmänt råd

11.13 Ett *företag* ska redovisa en *finansiell tillgång* eller en *finansiell skuld* i balansräkningen när företaget blir part i det *finansiella instrumentets* avtalsmässiga villkor. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 11.13 förutsätter att motprestationen för rätten att erhålla betalning har fullgjorts. Har endast avtal tecknats om köp eller försäljning med framtida leverans ska någon tillgång eller skuld inte redovisas, såvida det inte är ett *förlustkontrakt*.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – *Lag (2011:1554)*

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

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

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

– – – *Lag (2011:1554)*

Kommentar

Av 4 kap. 3 och 9 §§ ÅRL framgår att bestämmelserna ska tillämpas vid det första redovisningstillfället vid värdering av både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar.

Exempel på utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet är direkta transaktionsutgifter såsom courtage.

Lagtext

4 kap.15 § ÅRL

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.

Allmänt råd

11.14 *Andra låneutgifter* än ränta ska redovisas som en korrigering av lånets anskaffningsvärde och periodiseras som en del i lånets räntekostnad enligt *effektivräntemetoden*. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 11.14 innebär att emissionsutgifterna inte får redovisas som en förutbetald kostnad.

Allmänt råd

11.15 Ett *finansiellt instrument* som innehåller en finansieringskomponent och har en kredittid som överstiger ett år ska vid det första redovisningstillfället värderas till *nuvärdet* av alla framtida betalningar. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

En finansieringskomponent föreligger t.ex. om en leverantörskredit löper med ränta som är lägre än marknadsmässig ränta. Se även punkterna 13.6, 17.8 och 23.4.

Allmänt råd

11.16 Räntebärande *finansiella instrument* som är fordringar respektive skulder och som redovisas som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder får vid det första redovisningstillfället värderas till *upplupet anskaffningsvärde*.

Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska vid det första redovisningstillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Andra stycket gäller inte *finansiella garantiavtal*. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

a) *avsättningen* beräknad enligt kapitel 21, och
b) den premie som ursprungligen erhölls för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 11.16 innebär att vissa omsättningstillgångar och kortfristiga skulder får, men inte behöver, värderas till upplupet anskaffningsvärde. Har företaget valt att värdera till upplupet anskaffningsvärde måste företaget fortsätta med denna värdering, se punkt 11.19.

Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska värderas till upplupet anskaffningsvärde. Detta är en skillnad jämfört med räntebärande kortfristiga fordringar och kortfristiga skulder som får, men inte behöver, värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Vid det första redovisningstillfället motsvaras upplupet anskaffningsvärde av utgifterna för förvärvet. Enligt punkt 11.10 är upplupet anskaffningsvärde de förväntade kassaflödena diskonterade med en effektivränta som enligt punkt 11.11 beräknas vid anskaffningstillfället. För ett finansiellt instrument som efter det första redovisningstillfället ska värderas till upplupet anskaffningvärde beräknas detta värde således vid anskaffningstidpunkten.

Enligt punkt 11.2 ska kapitel 11 inte tillämpas på finansiella garantiavtal som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Vad som är omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar framgår av ÅRL och kapitel 4. Vad som är kortfristiga skulder respektive långfristiga skulder framgår av punkt 4.7 i det allmänna rådet.

Omsättningstillgångar och kortfristiga skulder

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL[5]

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

– – – Lag (2011:1554)

Kommentar

Omsättningstillgångar ska enligt 4 kap. 9 § ÅRL värderas enligt lägsta värdets princip, vilket innebär att hänsyn ska tas till t.ex. befarade förluster på kundfordringar.

Kortfristiga skulder värderas enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

11.17 En schablonmässig metod får användas vid *värdering* av *finansiella instrument* som är fordringar och som redovisas som omsättningstillgångar om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om

a) det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
b) schablonen används konsekvent, och
c) schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.18 Vid tillämpning av 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) får en *värdepappersportfölj* utgöra en post om *företaget* har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de *finansiella instrumenten* i värdepappersportföljen klart kan identifieras.

Företaget ska tillämpa första stycket konsekvent. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning

[5] Bestämmelserna i 4 kap. 10 och 12 §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning samt redovisning till bestämd mängd och fast värde. Bestämmelserna i 4 kap. 13 a, 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlas i kapitel 12.

Allmänt råd

11.19 Ett *företag* som vid det första redovisningstillfället har valt att värdera räntebärande *finansiella instrument* som är fordringar respektive skulder och som redovisas som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder till *upplupet anskaffningsvärde*, ska även fortsättningsvis värdera dessa till upplupet anskaffningsvärde. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 11.19 innebär att vissa omsättningstillgångar och kortfristiga skulder måste fortsätta att värderas till upplupet anskaffningsvärde, om företaget vid det första redovisningstillfället har valt denna värdering, se punkt 11.16 första stycket.

Allmänt råd

11.20 Nettoförsäljningsvärdet för ett *finansiellt instrument* som är omsättningstillgång och som har ett fastställt lägsta inlösenvärde får bestämmas till detta inlösenvärde, om *företaget* avser att behålla instrumentet till förfall och det är sannolikt att motparten kommer att infria sitt åtagande. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.21 *Derivatinstrument* med negativt värde ska värderas till det belopp som för *företaget* är mest förmånligt om förpliktelsen regleras eller överlåts på *balansdagen*. *(BFNAR 2012:5)*

Anläggningstillgångar och långfristiga skulder

Lagtext

4 kap. 3 § första stycket ÅRL[6]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.
– – – Lag (2011:1554)

Allmänt råd

11.22 *Derivatinstrument* som klassificeras som anläggningstillgångar ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554). *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 11.22 innebär att derivatinstrument ska värderas enligt lägsta värdets princip även om de klassificeras som anläggningstillgångar.

Allmänt råd

11.23 *Derivatinstrument* som klassificeras som långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt punkt 11.21. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.24 Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas till *upplupet anskaffningsvärde*.

Första stycket gäller inte *finansiella garantiavtal*. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

a) *avsättningen* beräknad enligt kapitel 21, och
b) den premie som ursprungligen erhölls för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. *(BFNAR 2012:5)*

---

[6] Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 12 §§ ÅRL behandlar avskrivning av anläggningstillgångar respektive redovisning till bestämd mängd och fast värde. Bestämmelserna i 4 kap. 13 a, 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlas i kapitel 12.

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

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

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

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.

Bedömning av nedskrivningsbehov

Allmänt råd

11.25 Ett *företag* ska per varje *balansdag* bedöma om det finns någon indikation på att en eller flera finansiella anläggningstillgångar har minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska företaget tillämpa punkt 11.26. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Faktorer som indikerar ett nedskrivningsbehov är t.ex.

- betydande finansiella svårigheter hos emittenten eller låntagaren,
- avtalsbrott, t.ex. uteblivna eller försenade betalningar av räntor, amorteringar eller slutbetalningar,
- att en långivare av ekonomiska eller juridiska skäl som sammanhänger med låntagarens ekonomiska svårigheter beviljar en eftergift som annars inte hade övervägts,
- att det är *sannolikt* att låntagaren kommer att gå i konkurs eller genomgå finansiell rekonstruktion, och
- observerbara uppgifter som tyder på att det finns en mätbar minskning av de uppskattade framtida kassaflödena från en grupp av finansiella anläggningstillgångar, trots att minskningen ännu inte kan identifieras till någon av de enskilda tillgångarna i gruppen, t.ex. negativa ekonomiska omständigheter eller ogynnsamma förändringar av branschvillkor.

En indikation på nedskrivningsbehov för aktier och andelar i icke-noterade företag är information om att betydande förändringar har inträffat, eller väntas inträffa, som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar eller ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad emittenten verkar.

Allmänt råd

11.26 Nedskrivningsbehovet ska bedömas individuellt för följande finansiella anläggningstillgångar:

a) Aktier och andelar samt *derivatinstrument* som avser aktier och andelar.
b) Varje enskild finansiell anläggningstillgång som är väsentlig.

Vid tillämpning av första stycket får en *värdepappersportfölj* utgöra en post om *företaget* har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de *finansiella instrumenten* i värdepappersportföljen klart kan identifieras. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Enligt punkt 4.4 avgör avsikten vid förvärvet om en värdepappersportfölj är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Punkt 11.26 gäller för finansiella anläggningstillgångar.

Beräkning av nedskrivning

Allmänt råd

11.27 För finansiella anläggningstillgångar som värderas till *upplupet anskaffningsvärde* ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens *redovisade värde* och *nuvärdet* av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida *kassaflödena* diskonterade med tillgångens ursprungliga *effektivränta*. För en tillgång med rörlig ränta ska den på *balansdagen* aktuella räntan användas som diskonteringsränta.

För tillgångar enligt första stycket som handlas på en *aktiv marknad* får nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess *verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader. (BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.28 För finansiella anläggningstillgångar som *inte* värderas till *upplupet anskaffningsvärde* ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens *redovisade värde* och det högsta av *verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader* och *nuvärdet* av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida *kassaflöden* tillgången förväntas ge. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Har ett företag bedömt att det finns en indikation på nedskrivningsbehov, ska punkt 11.27 eller 11.28 tillämpas. Punkterna innebär att nuvärdeberäkningen av de framtida kassaflödena ska återspegla de framtida kassaflöden som företagsledningen på balansdagen beräknar att tillgången förväntas ge, till skillnad från den årliga beräkningen av upplupet anskaffningsvärde som bygger på de kassaflöden som beräknades vid anskaffningstidpunkten.

Eftersom nuvärdet återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av kassaflödena under den återstående innehavstiden finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Återföring av en nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång

Allmänt råd

11.29 Ett *företag* ska per varje *balansdag* bedöma om en tidigare nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för nedskrivningen har förändrats. *(BFNAR 2012:5)*

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

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

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

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

Kommentar

Kravet på bestående värde i 4 kap. 6 § ÅRL och de finansiella anläggningstillgångarnas karaktär gör att uppskrivning endast undantagsvis blir aktuell.

Borttagande från balansräkningen

Finansiella tillgångar

Allmänt råd

11.30 Ett *företag* får inte längre redovisa en *finansiell tillgång* i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till *kassaflödet* från tillgången har upphört eller reglerats. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

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

Är det svårt att bedöma om väsentliga risker och fördelar har överförts, ska företaget bestämma om det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Har företaget behållit kontrollen, ska det fortsätta att redovisa tillgången. Har företaget inte behållit kontrollen, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.32 Ett *företag* anses inte längre ha kontroll över en *finansiell tillgång*, om tillgången har överförts till en annan part som i sin tur har praktisk möjlighet att överföra tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen. I annat fall anses företaget ha behållit kontrollen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.33 Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en *finansiell tillgång* tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Exempel på risker som kan kvarstå hos den som överlåtit finansiella tillgångar är ansvar att ersätta köparen för förluster på tillgångarna eller ränteförlust vid sena betalningar. Följden av sådana arrangemang kan bli att den finansiella tillgången inte ska tas bort från balansräkningen eller att en ansvarsförbindelse ska redovisas inom linjen.

Allmänt råd

11.34 Är villkoren i punkterna 11.30 och 11.31 inte uppfyllda, ska *företaget* fortsätta att redovisa den *finansiella tillgången* i balansräkningen och samtidigt redovisa en *finansiell skuld* för erhållen ersättning.

Företaget ska också redovisa varje *intäkt* från den finansiella tillgången och varje *kostnad* för den finansiella skulden under de räkenskapsår de avser. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och kapitel 2 får inte tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

Finansiella skulder

Allmänt råd

11.35 Ett *företag* får inte längre redovisa en *finansiell skuld*, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.36 Ersätts en *finansiell skuld* med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelsen ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas.

Eventuella resultateffekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.37 Skillnaden mellan det *redovisade värdet* för en *finansiell skuld*, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda *tillgångar* som inte är kontanter och påtagna *skulder* räknas in. *(BFNAR 2012:5)*

Säkringsredovisning

Kommentar

Ett företag kan, om specifika kriterier är uppfyllda, identifiera ett säkringsförhållande mellan ett säkringsinstrument och en säkrad post på ett sådant sätt att säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning. Säkringsredovisning innebär avsteg från de grundläggande redovisningsprinciperna för finansiella tillgångar och skulder, t.ex. värderingsreglerna för derivatinstrument tidigare i detta kapitel.

Allmänt råd

11.38 Ett *företag* får tillämpa säkringsredovisning om säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 11.39–11.49.

Tillämpas säkringsredovisning ska vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas enligt punkterna 11.50–11.60. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 11.38 innebär att valet görs för varje enskilt säkringsförhållande. Enligt punkt 11.58 får säkringsredovisningen endast avbrytas om vissa villkor är uppfyllda.

Villkor för säkringsredovisning

Allmänt råd

11.39 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:

a) Säkringsförhållandet samt *företagets* mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
   a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,
   b. beskrivning av karaktären på den risk eller de risker som säkras, samt
   c. beskrivning av hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet.
b) Det ska finnas en ekonomisk relation mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som överensstämmer med företagets mål för riskhantering.
c) Säkringsförhållandet ska förväntas vara effektivt under den period för vilken säkringen har identifierats.

Företaget ska per varje *balansdag* bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Varje balansdag ska företaget bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är effektiv utifrån företagets riskhanteringsstrategi. Exempelvis kan effektiviteten av en säkring av prognostiserad försäljning i utländsk valuta bedömas genom att jämföra storleken på utestående säkringsinstrument med på balansdagen prognostiserad försäljning.

Allmänt råd

11.40 Ett säkringsförhållande anses vara effektivt, om säkringsinstrumentet i hög utsträckning motverkar värdeförändringar hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i *kassaflöden* hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

För att ett säkringsförhållande ska vara effektivt behöver det inte eliminera hela risken i den exponering som säkras. Säkringen kan avse en del av den säkrade postens värde eller en del av dess löptid. Det kan också vara så att förändringar i säkringsinstrumentets värde inte motverkas av förändringar i värdet på den säkrade posten fullt ut.

Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande

Allmänt råd

11.41 Endast *finansiella instrument* som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Att instrumentet ska ha en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett derivatinstrument som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkringsinstrument i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant derivatinstrument kan dock inte identifieras som säkringsinstrument i koncernredovisningen eftersom derivatinstrumentet inte har en motpart utanför koncernen.

Allmänt råd

11.42 Ett *finansiellt instrument* som är ett *derivatinstrument* får, med undantag av optioner utställda av *företaget*, identifieras som säkringsinstrument.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.43 Ett *finansiellt instrument* som *inte* är ett *derivatinstrument* får endast identifieras som säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.44 Trots det som sägs i punkterna 11.42 och 11.43 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.45 Ett säkringsförhållande får identifieras för en del av säkringsinstrumentets återstående löptid endast om säkringsinstrumentets slutdag infaller efter slutdagen för den säkrade posten. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Infaller säkringsinstrumentets slutdag efter slutdagen för den säkrade posten föreligger ett säkringsförhållande endast fram till den säkrade postens slutdag.

Allmänt råd

11.46 Två eller flera *finansiella instrument* får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Flera instrument som tillsammans identifieras som säkringsinstrument får netto inte utgöra en av företaget utställd option, se punkt 11.42.

Identifiering av säkrade poster

Allmänt råd

11.47 En redovisad *tillgång*, en redovisad *skuld*, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket *sannolik* prognostiserad transaktion får endast identifieras som säkrad post om det finns en extern motpart.

En nettoinvestering i en *utlandsverksamhet* får identifieras som säkrad post.

Första stycket gäller inte till den del koncernens finansiella ställning och *resultat* påverkas. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Att det ska finnas en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett avtal som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkrad post i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant avtal kan dock normalt inte identifieras som säkrad post i koncernredovisningen eftersom fordran eller skulden inte har en motpart utanför koncernen.

Exempel på ett ej redovisat bindande åtagande är en order på varor med framtida leverans.

Ett exempel på undantag enligt tredje stycket i punkt 11.47 är förändringar i valutakursen för en mycket sannolik prognostiserad transaktion i en annan valuta än *redovisningsvalutan* för det företag som är part i transaktionen och valutakursförändringen påverkar koncernens resultat. Ett annat exempel är valutakursförändringar på en koncernintern *monetär post* som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till vinster eller förluster som inte elimineras i sin helhet i koncernredovisningen.

Av punkt 11.44 framgår att endast den del av den säkrade posten som motsvaras av säkringsinstrumentet får identifieras i säkringsförhållandet.

Allmänt råd

11.48 En grupp av redovisade *tillgångar*, redovisade *skulder*, mycket *sannolika* prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i *utlandsverksamheter* får identifieras som en säkrad post om posterna i gruppen har likartade riskegenskaper. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.49 En prognostiserad transaktion som säkras ska vara mycket *sannolik* och innebära en exponering för förändringar i *kassaflöden* som ytterst kan påverka *resultatet*. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning

Allmänt råd

11.50 Ett *företag* får inte redovisa värdeförändringar på säkringsinstrumentet och den säkrade posten som är hänförliga till den säkrade risken, om inte annat anges i detta allmänna råd. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Vid värdering utifrån anskaffningsvärdet innebär säkringsredovisning att ett företag inte omvärderar en säkrad tillgång eller skuld om värdeförändringen motsvaras av en motsatt värdeförändring på säkringsinstrumentet.

Värdeförändringar på den säkrade posten hänförliga till andra, ej säkrade risker ska däremot redovisas enligt de principer som gäller för redovisning av tillgångar och skulder.

Allmänt råd

11.51 En väsentlig premie som erläggs eller erhålls när ett säkringsinstrument anskaffas ska periodiseras över säkringsinstrumentets löptid. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.52 Vid säkring av en fordran eller *skuld*, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion i *utländsk valuta* får den säkrade posten värderas till terminskurs.

Är skillnaden mellan terminskurs och avistakurs väsentlig när ett terminsavtal ingås (terminspremie), ska fordran eller skulden värderas till avistakursen och terminspremien periodiseras över terminsavtalets löptid. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.53 Är en säkring hänförlig till en ränterisk, ska resultateffekterna avseende den säkrade posten och säkringsinstrumentet redovisas i samma period. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Vid säkring av ränterisk ska erlagd respektive erhållen ränta på säkringsinstrumentet redovisas i samma period som den då räntan på den säkrade posten redovisas.

Allmänt råd

11.54 Förluster hänförliga till den säkrade risken får inte redovisas så länge ett säkringsförhållande består. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.55 Den del av säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som enligt punkt 11.44 inte får ingå i säkringsförhållandet, ska redovisas enligt principer som gäller för redovisning av respektive slag av *tillgångar* och *skulder* i detta allmänna råd. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Den del av värdet på säkringsinstrumentet eller på den säkrade posten som enligt punkt 11.44 inte ingår i säkringsförhållandet ska redovisas enligt de principer som gäller för redovisning av tillgångar och skulder. Vid skillnader i löptider mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet gäller motsvarande för den överskjutande delen som inte ingår i säkringsförhållandet, se punkt 11.45.

Allmänt råd

11.56 Avser den säkrade risken valutakursrisk i en nettoinvestering i en *utlandsverksamhet*, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas till *balansdagens* kurs i *koncernredovisningen*. Effekterna av omvärderingarna ska redovisas direkt i *eget kapital*.

Redovisning

Om effekten av omvärderingen av säkringsinstrumentet är större än effekten av omvärderingen av den säkrade posten, ska den överskjutande delen redovisas i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Enligt punkt 11.50 får inte värdeförändringar på den säkrade posten eller säkringsinstrumentet redovisas. Punkt 11.56 är ett undantag från denna regel och ska endast tillämpas i koncernredovisningen. I juridisk person redovisas inte någon omvärdering så länge säkringsredovisning tillämpas.

Allmänt råd

11.57 Avser säkringen anskaffning av en icke-finansiell *tillgång* eller icke-finansiell *skuld* som redovisas i balansräkningen, ska resultateffekten av säkringsinstrumentet ingå i tillgångens eller skuldens redovisade anskaffningsvärde. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

I punkt 11.67 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

11.58 *Företaget* får upphöra med säkringsredovisning endast om
a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in, eller
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 11.39.
(BFNAR 2012:5)

Kommentar

Ett företag får inte avbryta säkringsredovisningen om inte något av villkoren i punkt 11.58 är uppfyllda.

Allmänt råd

11.59 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling om *företagets* dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 11.39 a omfattar ett sådant förfarande. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 11.59 innebär att företagets säkringsredovisning fortsätter och att effekterna av att säkringsinstrumentet har realiserats redovisas i balansräkningen till dess säkringsredovisningen upphör.

Allmänt råd

11.60 Upphör säkringsredovisningen ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen.

Avser säkringen en valutakursrisk i en nettoinvestering i en *utlandsverksamhet*, ska resultateffekter som tidigare har redovisats direkt mot *eget kapital*, fortsätta att redovisas i eget kapital så länge utlandsverksamheten redovisas. Avyttras utlandsverksamheten, ska de ackumulerade effekterna överföras till resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Resultateffekterna får nettoredovisas i resultaträkningen. Förelåg en helt effektiv säkring vid den tidpunkt då säkringsredovisningen upphör blir resultateffekten noll.

Sammansatta finansiella instrument

Allmänt råd

11.61 *Sammansatta finansiella instrument* är *finansiella instrument* som består av en fordran eller en *skuld* i kombination med ett eller flera *derivatinstrument*. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Exempel på sammansatta finansiella instrument är aktieindexobligationer och konvertibla skuldebrev.

Kapitel 22 behandlar hur emittenten redovisar sammansatta instrument där en komponent är eget kapital, t.ex. emitterade konvertibla skuldinstrument.

Allmänt råd

11.62 Ett *sammansatt finansiellt instrument* ska värderas och redovisas antingen utan uppdelning i komponenter eller uppdelat i komponenter, där den komponent som utgörs av fordran eller *skuld* värderas och redovisas separat. *Företagets* samtliga sammansatta finansiella instrument ska redovisas på samma sätt. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Den ena komponenten kan vara en fordran och den andra komponenten t.ex. en aktieoption.

Allmänt råd

11.63 Redovisas ett *sammansatt finansiellt instrument* utan uppdelning i komponenter, ska hela instrumentet redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell nedskrivning, om det är en anläggningstillgång, eller enligt lägsta värdets princip, om det är en omsättningstillgång. Räntor och erhållna utdelningar ska redovisas i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

11.64 Redovisas ett *sammansatt finansiellt instrument* med uppdelning i komponenter, ska den ena komponenten utgöras av den fordran, eller *skuld*, som instrumentet består av.

Vid det första redovisningstillfället ska anskaffningsvärdet fördelas på de två komponenterna. Värdet på fordringskomponenten, eller skuldkomponenten, ska fastställas till det *verkliga värdet* av en liknande fordran eller skuld utan derivatkomponent.

Efter det första redovisningstillfället ska fordringskomponenten, eller skuldkomponenten, redovisas till *upplupet anskaffningsvärde* efter avdrag för eventuell nedskrivning. Den andra komponenten, dvs. *derivatinstrumentet*, ska redovisas enligt lägsta värdets princip om värdet är positivt eller enligt punkt 11.21 om värdet är negativt. *(BFNAR 2012:5)*

Upplysningar

Lagtext

5 kap. 4 b § ÅRL

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)*

Redovisning

Kommentar

Ett företag ska bland annat upplysa om vilka redovisnings- och värderingsprinciper som tillämpats, se kapitel 8.

Upplysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen

Allmänt råd

11.65 Har ett *företag* överfört en *finansiell tillgång* till en annan part men inte tagit bort tillgången från balansräkningen ska följande upplysningar lämnas för varje slag av sådana tillgångar:

a) Tillgångens karaktär.
b) Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
c) *Redovisat värde* på tillgången och den *skuld* som är knuten till tillgången.

(BFNAR 2012:5)

Upplysningar om säkringsredovisning

Allmänt råd

11.66 Ett *företag* som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:

a) En beskrivning av säkringen.
b) En beskrivning av de *finansiella instrumen*t som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens *verkliga värden* på *balansdagen*.
c) Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

11.67 I juridisk person behöver inte resultateffekten av ett säkringsinstrument, vid anskaffning av en icke-finansiell *tillgång* eller icke-finansiell *skuld* som redovisas i balansräkningen, ingå i tillgångens eller skuldens redovisade anskaffningsvärde. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Enligt punkt 11.57 ska resultateffekten av ett säkringsinstrument ingå i anskaffningsvärdet för en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte resultateffekten av säkringsinstrumentet ingå vid redovisning i juridisk person.

Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen

Tillämpningsområde

Lagtext

4 kap. 14 a § första och tredje styckena ÅRL

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

– – –

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)

Allmänt råd

12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av *finansiella instrument* av *företag* som har valt att värdera instrumenten enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554) med undantag för företag som avses i tredje stycket.

Har ett företag valt att värdera finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen ska kapitel 12 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument, med undantag för instrument som omfattas av punkt 12.2.

Ett företag som har valt att tillämpa 4 kap. 14 b § tredje stycket årsredovisningslagen får inte tillämpa detta kapitel. Företaget ska då tillämpa de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder på samtliga finansiella instrument.

Ett företag som har valt att *inte* värdera finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen får inte tillämpa detta kapitel. Ett sådant företag ska tillämpa kapitel 11.

Kapitel 12 får inte tillämpas i juridisk person om kapitel 11 tillämpas på *koncernredovisningen*.

I punkt 12.82 finns särskilda regler för juridisk person. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

När det gäller värdering av finansiella instrument finns enligt ÅRL olika *redovisningsprinciper* att välja mellan; värdering utifrån anskaffningsvärdet och värdering till verkligt värde. Vid värdering till verkligt värde kan ett dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning upprättad enligt IFRS dessutom, enligt 4 kap. 14 b § ÅRL, välja att värdera vissa finansiella instrument enligt dessa standarder. Den valda principen ska tillämpas konsekvent.

Enligt punkt 12.1 tredje stycket får ett företag som har valt att tillämpa 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL inte tillämpa kapitel 12 utan ska tillämpa IFRS på samtliga finansiella instrument.

Kapitel 11 får tillämpas i juridisk person även om kapitel 12 tillämpas på koncernredovisningen, se punkt 11.1.

Eftersom den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent ska ett företag som valt en värdering till verkligt värde tillämpa kapitel 12 även om företaget inte har några finansiella instrument som enligt 4 kap. 14 a § ÅRL får värderas till verkligt värde. Vissa skillnader finns mellan kapitel 11 och kapitel 12 vad gäller redovisning av finansiella instrument som värderas utifrån anskaffningsvärde. Exempelvis kräver kapitel 12 en indelning av finansiella tillgångar och skulder i de värderingskategorier som beskrivs i punkterna 12.4–12.10 Motsvarande indelning finns inte i kapitel 11. Även säkringsredovisning skiljer sig åt mellan kapitlen. Förutom definitioner som finns i kapitel 11 innehåller detta kapitel hänvisningar till kapitel 11 bland annat när det gäller bedömning av nedskrivningsbehov av finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL ska, enligt 7 kap. 11 § samma lag, även tillämpas på koncernredovisningen.

Allmänt råd

12.2 Detta kapitel får inte tillämpas på följande slag av *finansiella instrument*:

a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och *gemensamt styrda företag* (se kapitel 9, 14, 15 och 27).
b) Finansiella instrument som har getts ut av företaget och som helt eller delvis klassificeras som *eget kapital* (se kapitel 22 och 26).
c) *Leasingavtal* (se kapitel 20).
d) Företagets rättigheter och förpliktelser för *ersättningar efter avslutad anställning* (se kapitel 28).
e) Finansiella instrument avseende *aktierelaterade ersättningar* (se kapitel 26).
f) Terminsavtal om köp eller försäljning av aktier eller andelar som kommer att leda till ett *rörelseförvärv* vid en framtida *förvärvstidpunkt*.
g) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se kapitel 19).
h) Rättigheter att erhålla ersättning för utgifter för en förpliktelse som företaget redovisar som en *avsättning* i enlighet med kapitel 21.
i) Avtal som
   a. ingåtts för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
   b. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
   c. utformats för detta ändamål när det ingicks, och
   d. förväntas regleras genom leverans av varan.
j) *Finansiella garantiavtal* som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.
k) Försäkringsavtal.
l) Lånelöften. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning

Lagtext

4 kap. 14 b § ÅRL

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)*

Kommentar

Enligt 4 kap. 14 b § ÅRL får vissa finansiella instrument inte värderas till verkligt värde. Av punkt 12.2 framgår att kapitlet inte får tillämpas på de finansiella instrument som anges i 4 kap. 14 b § första stycket 3–5 ÅRL. Övriga i paragrafen angivna instrument behandlas i detta kapitel.

Byte av redovisningsprincip

Allmänt råd

12.3 Ett *företag* som tillämpar kapitel 12 får byta till kapitel 11 om värdering av *finansiella instrument* utifrån anskaffningsvärdet endast om punkt 10.2 c eller 10.2 d är tillämplig. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10. Att ett företag inte längre har finansiella instrument som ska värderas till verkligt värde är inte skäl för byte till redovisning enligt kapitel 11 utan företaget ska fortsätta att tillämpa kapitel 12.

Värderingskategorier

Allmänt råd

12.4 Ett *företag* ska klassificera *finansiella instrument* i någon av följande värderingskategorier:

a) *Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel*.
b) *Investeringar som hålls till förfall*.
c) *Lånefordringar och kundfordringar*.
d) *Finansiella tillgångar som kan säljas*.
e) *Övriga finansiella skulder*.

Första stycket gäller inte *derivatinstrument* som identifierats som säkringsinstrument och ingår i säkringsredovisning enligt punkterna 12.47–12.72. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Klassificeringen av finansiella instrument i värderingskategorier enligt punkt 12.4 ligger till grund för hur de finansiella instrumenten ska värderas och hur värdeförändringar ska redovisas.

I de *finansiella rapporterna* får andra benämningar och indelningar användas. Vad som är omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar framgår av ÅRL och kapitel 4. Vad som är kortfristiga skulder respektive långfristiga skulder framgår av punkt 4.7.

Allmänt råd

12.5 *Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel* är *finansiella tillgångar* eller *finansiella skulder* som

a) förvärvades eller uppkom med syfte att säljas eller återköpas på kort sikt,
b) vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med *finansiella instrument* som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller
c) är *derivatinstrument* och som inte har identifierats som ett säkringsinstrument enligt punkterna 12.51–12.56 och ingår i en säkringsredovisning. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.6 *Investeringar som hålls till förfall* är *finansiella tillgångar* som inte är *derivatinstrument*, som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som *företaget* har både avsikt och förmåga att hålla till förfall, om inte något annat framgår av punkt 12.7. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.7 *Finansiella tillgångar* får inte klassificeras i värderingskategorin *Investeringar som hålls till förfall*, om *företaget* under innevarande räkenskapsår eller de två föregående räkenskapsåren har sålt eller omklassificerat tillgångar i denna värderingskategori för mer än ett obetydligt belopp före förfallotidpunkten.

Första stycket gäller inte försäljningar eller omklassificeringar som

a) är så nära förfall att förändringar i marknadsräntan inte skulle ha en betydande inverkan på *verkligt värde*,
b) sker efter det att företaget har erhållit i stort sett hela tillgångens ursprungliga nominella belopp, eller
c) är hänförliga till en isolerad händelse av engångskaraktär som företaget inte har kontroll över och som inte rimligen kunde förutses av företaget. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.8 *Lånefordringar och kundfordringar* är *finansiella tillgångar* som har fastställda eller fastställbara betalningar men inte är *derivatinstrument*. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.9 *Finansiella tillgångar som kan säljas* är sådana *finansiella tillgångar* som *företaget* antingen klassificerat i denna värderingskategori eller som inte kan hänföras till någon av de övriga värderingskategorierna i punkt 12.4 a–c.

Derivatinstrument får inte hänföras till denna värderingskategori. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning

Allmänt råd

12.10 *Övriga finansiella skulder* är *finansiella skulder* som *företaget* inte har klassificerat i värderingskategorin *Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel*.

Derivatinstrument får inte hänföras till denna värderingskategori. *(BFNAR 2012:5)*

Omklassificering

Kommentar

Derivatinstrument som inte ingår i en säkringsredovisning får endast klassificeras i värderingskategorin Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel varför dessa inte omklassificeras.

Allmänt råd

12.11 *Finansiella instrument* får inte omklassificeras från värderingskategorin *Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel* till någon annan värderingskategori under den tid de innehas eller är utestående.

Trots det som sägs i första stycket får *finansiella tillgångar* som inte längre innehas i syfte att säljas eller återköpas på kort sikt i exceptionella fall omklassificeras. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.12 *Finansiella instrument* får inte omklassificeras till värderingskategorin *Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel* från någon annan värderingskategori. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Det är inte omklassificering om ett derivatinstrument inte längre kan klassificeras i värderingskategorin Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel när det har identifierats som säkringsinstrument i en säkringsredovisning. Detsamma gäller för ett derivatinstrument som fortfarande innehas när säkringsredovisning upphör.

Allmänt råd

12.13 *Finansiella tillgångar* får inte omklassificeras från värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas* om *företaget* med stöd av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) har valt att redovisa förändringar i *verkligt värde* direkt i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.14 Har ett *företag* sålt eller omklassificerat *finansiella tillgångar* som klassificerats i värderingskategorin *Investeringar som hålls till förfall* för mer än ett obetydligt belopp, ska samtliga tillgångar som finns kvar i denna värderingskategori omklassificeras till värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas*.

Första stycket gäller inte i de fall som anges i punkt 12.7 andra stycket. *(BFNAR 2012:5)*

När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?

Allmänt råd

12.15 Ett *företag* ska redovisa en *finansiell tillgång* eller en *finansiell skuld* i balansräkningen när företaget blir part i det *finansiella instrumentets* avtalsmässiga villkor.

Vid *avistaköp eller avistaförsäljning* av en *finansiell tillgång* får tillgången redovisas i balansräkningen på *affärsdagen* eller *likviddagen*. Den valda principen ska tillämpas konsekvent för samtliga köp och försäljningar av tillgångar som klassificerats i samma värderingskategori. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 12.15 förutsätter att motprestationen för rätten att erhålla betalning har fullgjorts. Har endast avtal tecknats om köp eller försäljning med framtida leverans, och avtalet inte är ett derivatinstrument, ska någon tillgång eller skuld inte redovisas.

Allmänt råd

12.16 Med *avistaköp eller avistaförsäljning* avses köp eller försäljning av en *finansiell tillgång* som görs enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den generella tidsram som fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.17 *Affärsdagen* är den dag då *företaget* ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en *tillgång*. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.18 *Likviddagen* är den dag då en *tillgång* levereras. *(BFNAR 2012:5)*

Värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd

12.19 En *finansiell tillgång* eller en *finansiell skuld* ska vid det första redovisningstillfället värderas till *verkligt värde* med tillägg av transaktionsutgifter som är direkt hänförliga till förvärvet, om inte annat framgår av andra stycket.

Transaktionsutgifter får inte ingå i värderingen av finansiella tillgångar och finansiella skulder som efter det första redovisningstillfället värderas till verkligt värde och där värdeförändringen redovisas direkt i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Vid anskaffningstidpunkten är transaktionspriset normalt detsamma som verkligt värde. Värderingen enligt punkt 12.19 gäller oavsett om tillgången eller skulden efter det första redovisningstillfället värderas till verkligt värde eller till upplupet anskaffningsvärde.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Lagtext

4 kap. 14 a § första och tredje styckena ÅRL

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

– – –

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)

Lagtext

4 kap. 14 b § första och andra styckena ÅRL

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

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

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

– – – *Lag (2009:34)*

Finansiella tillgångar

Allmänt råd

12.20 *Finansiella tillgångar* som tillhör värderingskategorin *Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel* eller värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas* ska värderas till *verkligt värde*. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Reglerna för hur verkligt värde fastställs finns i punkterna 12.24–12.31.

I undantagsfall kan verkligt värde inte fastställas. Om så är fallet värderas tillgångarna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

12.21 *Finansiella tillgångar* som tillhör värderingskategorin *Investeringar som hålls till förfall* eller värderingskategorin *Lånefordringar och kundfordringar* ska värderas till *upplupet anskaffningsvärde*. *(BFNAR 2012:5)*

Finansiella skulder

Allmänt råd

12.22 *Finansiella skulder* som tillhör värderingskategorin *Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel* ska värderas till *verkligt värde*. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Reglerna för hur verkligt värde fastställs finns i punkterna 12.24–12.31.

I undantagsfall kan verkligt värde inte fastställas. Om så är fallet värderas skulderna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

12.23 *Finansiella skulder* som tillhör värderingskategorin *Övriga finansiella skulder* ska värderas till *upplupet anskaffningsvärde*.

Första stycket gäller inte *finansiella garantiavtal*. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

a) *avsättningen* beräknad enligt kapitel 21, och
b) den premie som ursprungligen erhölls för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Enligt punkt 12.2 ska kapitlet inte tillämpas på finansiella garantiavtal som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.

Verkligt värde

Kommentar

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, se punkt 2.20.

Beräkning av verkligt värde

Lagtext

4 kap. 14 a § andra stycket ÅRL

– – –

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.

– – – *Lag (2003:774)*

Allmänt råd

12.24 Det bästa uttrycket för *verkligt värde* är marknadsvärdet i form av noterade priser på en *aktiv marknad*. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

För finansiella tillgångar som företaget innehar och för finansiella skulder som företaget avser att emittera är noterat pris normalt den senaste köpkursen. För tillgångar som ska förvärvas och för skulder som innehas är noterat pris normalt den senaste säljkursen.

Allmänt råd

12.25 En *aktiv marknad* existerar när följande villkor är uppfyllda:
a) Handeln avser likartade produkter.
b) Intresserade köpare och säljare finns normalt.
c) Information om priserna är allmänt tillgänglig. *(BFNAR 2012:5)*

Värderingsmodeller och värderingsmetoder (värderingstekniker)

Allmänt råd

12.26 Finns inte noterade priser på en *aktiv marknad* för det *finansiella instrumentet*, likartade instrument eller instrumentets beståndsdelar, ska *företaget* bestämma det *verkliga värdet* genom att använda en värderingsteknik. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Syftet med att använda en värderingsteknik är att fastställa vad transaktionspriset är vid värderingstidpunkten för en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs under sedvanliga affärsvillkor. En värderingsteknik omfattar alla faktorer som marknadsaktörer ska beakta när ett pris fastställs och överensstämmer även med allmänt accepterade metoder för prissättning av finansiella instrument. Värderingstekniker innefattar

- användning av information om nyligen genomförda transaktioner i instrumentet mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs,
- hänvisning till aktuellt verkligt värde för ett annat finansiellt instrument som i allt väsentligt är likadant,
- diskontering av framtida kassaflöden, och
- användning av optionsvärderingsmodeller.

Allmänt råd

12.27 En värderingsteknik för att bestämma *verkligt värde* på *finansiella instrument* ska baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt och företagsspecifik information i så låg grad som möjligt.

Finns en värderingsteknik som är vanligt förekommande bland marknadsaktörer för att prissätta instrumentet, och denna teknik har visat sig ge tillförlitliga uppskattningar av priser som kan erhållas i faktiska marknadstransaktioner, ska denna teknik användas. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.28 En värderingsteknik förutsätts ge en tillförlitlig uppskattning av det *verkliga värdet* om
a) tekniken på ett rimligt sätt återspeglar hur marknaden förväntas prissätta instrumentet, och
b) de indata som används på ett rimligt sätt motsvarar marknadsförväntningar och mått på de faktorer avseende risk och avkastning som är inneboende i instrumentet. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.29 Om det senaste transaktionspriset avspeglar det belopp *företaget* skulle erhålla eller betala vid en påtvingad transaktion, ofrivillig likvidation eller utmätning, ska priset justeras när det *verkliga värdet* bestäms. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.30 Använder *företaget* en värderingsteknik som baseras på nyligen genomförda transaktioner, ska företaget justera de indata som används, om betydande förändringar i de ekonomiska omständigheterna har inträffat avseende emittenten. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.31 Det *verkliga värdet* på ett *finansiellt instrument* som inte har ett noterat pris på en *aktiv marknad* kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt endast om

a) variationen inom intervallet med rimliga uppskattningar av verkliga värden inte är betydande för instrumentet, och
b) sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet kan bedömas på ett rimligt sätt. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

I normalfallet är det möjligt att uppskatta det verkliga värdet på en finansiell tillgång som ett företag har förvärvat från en utomstående part.

Om intervallet med rimliga uppskattningar av det verkliga värdet på ett finansiellt instrument är betydande eller sannolikheterna för de olika uppskattningarna inte kan bedömas på ett rimligt sätt, får företaget inte värdera instrumentet till verkligt värde. Om så är fallet, värderas tillgångarna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Redovisning av förändringar i verkligt värde

Lagtext

4 kap. 14 d § ÅRL

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)*

Kommentar

Av 4 kap. 14 d § ÅRL följer att en värdeförändring vid värdering till verkligt värde ska redovisas i resultaträkningen. I vissa fall ska eller får en värdeförändring i stället redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Allmänt råd

12.32 De *finansiella tillgångar* som omfattas av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) är de som enligt detta allmänna råd ingår i värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas*.

Ett *företag* som enligt samma paragraf har valt att redovisa förändringar i *verkligt värde* i posten Fond för verkligt värde ska tillämpa den valda principen konsekvent för samtliga tillgångar i denna värderingskategori.

Har företaget redovisat en nedskrivning, ska företaget därefter redovisa framtida förändringar i verkligt värde i resultaträkningen på den tillgång som skrivits ned.
(BFNAR 2012:5)

Kommentar

Den princip för redovisning av förändringar i verkligt värde som företaget har valt ska tillämpas konsekvent för samtliga tillgångar i värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas. Ett undantag är om företaget har redovisat en nedskrivning på en tillgång i denna värderingskategori. I det fallet ska framtida värdeförändringar på den nedskrivna tillgången enligt punkt 12.32 tredje stycket redovisas i resultaträkningen medan värde-

förändringar på övriga tillgångar i värderingskategorin ska fortsätta att redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10.

Allmänt råd

12.33 Även om ett *företag* har valt att redovisa förändringar i *verkligt värde* i posten Fond för verkligt värde på en *finansiell tillgång* som tillhör värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas*, ska följande värdeförändringar redovisas i resultaträkningen:

a) Valutakursvinster och valutakursförluster på *monetära poster*.
b) Ränta på fordringsrätter.
c) Utdelning på *egetkapitalinstrument*.
d) Nedskrivningar. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.34 Har ett *företag* valt att redovisa förändringar i *verkligt värde* på en *finansiell tillgång* som tillhör värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas* i posten Fond för verkligt värde, ska företaget tillämpa punkt 12.36 om det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Alla värdeförändringar med undantag av sådana värdeförändringar som anges i punkt 12.33 ska redovisas i posten Fond för verkligt värde om företaget har valt denna redovisningsprincip och detta även om fonden blir negativ. Punkt 12.34 innebär emellertid att företaget ska pröva om det finns ett nedskrivningsbehov enligt punkt 12.36.

Allmänt råd

12.35 Har *företaget* valt att redovisa förändringar i *verkligt värde* i posten Fond för verkligt värde på en *finansiell tillgång* som tillhör värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas* ska de värdeförändringar som redovisats i posten överföras till resultaträkningen när tillgången enligt punkt 12.39 eller 12.40 tas bort från balansräkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Nedskrivningar

Allmänt råd

12.36 Ett *företag* ska för en *finansiell tillgång* eller en grupp av finansiella tillgångar som tillhör värderingskategorin *Investeringar som hålls till förfall* eller värderingskategorin *Lånefordringar och kundfordringar* per varje *balansdag* bedöma om det finns objektiva omständigheter som tyder på att tillgången eller tillgångarna behöver skrivas ned. Redovisning

Första stycket gäller också för tillgångar som tillhör värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas*, om företaget har valt att redovisa förändringar i *verkligt värde* i posten Fond för verkligt värde. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Se kommentaren till punkt 11.25 vad gäller faktorer som tyder på att ett nedskrivningsbehov föreligger.

För en investering i ett *egetkapitalinstrument* som tillhör värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas är en betydande eller utdragen minskning av det verkliga värdet under anskaffningsvärdet en objektiv omständighet som tyder på ett nedskrivningsbehov.

Beräkning av nedskrivning

Allmänt råd

12.37 Finns objektiva omständigheter som visar ett nedskrivningsbehov av en *finansiell tillgång* som tillhör värderingskategorin *Investeringar som hålls till förfall* eller värderingskategorin *Lånefordringar och kundfordringar*, ska nedskrivningen beräknas som skill-

naden mellan tillgångens *redovisade värde* och *nuvärdet* av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida *kassaflödena* diskonterade med tillgångens ursprungliga *effektivränta*.

Ett *företag* som har valt att redovisa förändringar i *verkligt värde* på en finansiell tillgång som tillhör värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas* i posten Fond för verkligt värde ska beräkna nedskrivningen som skillnaden mellan tillgångens värde vid det första redovisningstillfället och aktuellt verkligt värde. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Enligt punkt 12.21 ska finansiella tillgångar som tillhör värderingskategorin Investeringar som hålls till förfall eller värderingskategorin Lånefordringar och kundfordringar värderas till upplupet anskaffningsvärde. En sådan tillgång ska skrivas ned om tillgångens redovisade värde överstiger nuvärdet av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida kassaflödena. Eftersom nuvärdet återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av kassaflödena under den återstående innehavstiden finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Har ett företag valt att redovisa förändringar i verkligt värde i posten Fond för verkligt värde på en finansiell tillgång som tillhör värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas, ska en nedskrivning enligt punkt 12.33 redovisas i resultaträkningen och de värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde överföras till resultaträkningen. Efterföljande värdeförändringar redovisas enligt punkt 12.32 i resultaträkningen.

Återföring av nedskrivning

Allmänt råd

12.38 Ett *företag* ska tillämpa punkt 11.29 när det gäller återföring av nedskrivning av *finansiella tillgångar*. *(BFNAR 2012:5)*

Borttagande från balansräkningen

Finansiella tillgångar

Allmänt råd

12.39 Ett *företag* får inte längre redovisa en *finansiell tillgång* i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till *kassaflödet* från tillgången har upphört eller reglerats. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.40 Har ett *företag* i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en *finansiell tillgång* till en annan part får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.

Är det svårt att bedöma om väsentliga risker och fördelar har överförts, ska företaget bestämma om det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Har företaget behållit kontrollen, ska det fortsätta att redovisa tillgången. Har företaget inte behållit kontrollen, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.41 Ett *företag* anses inte längre ha kontroll över en *finansiell tillgång* om tillgången har överförts till en annan part som i sin tur har praktisk möjlighet att överföra tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen. I annat fall anses företaget ha behållit kontrollen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.42 Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en *finansiell tillgång* tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Exempel på risker som kan kvarstå hos den som överlåtit finansiella tillgångar är ansvar att ersätta köparen för förluster på tillgångarna eller ränteförlust vid sena betalningar. Följden av sådana arrangemang kan bli att den finansiella tillgången inte ska tas bort från balansräkningen eller att en ansvarsförbindelse ska redovisas inom linjen.

Allmänt råd

12.43 Är villkoren i punkterna 12.40 och 12.41 inte uppfyllda, ska *företaget* fortsätta att redovisa den *finansiella tillgången* i balansräkningen och samtidigt redovisa en *finansiell skuld* för erhållen ersättning.

Företaget ska också redovisa varje *intäkt* från den finansiella tillgången och varje *kostnad* för den finansiella skulden under de räkenskapsår de avser. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och kapitel 2 får inte tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

Finansiella skulder

Allmänt råd

12.44 Ett *företag* får inte längre redovisa en *finansiell skuld*, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.45 Ersätts en *finansiell skuld* med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelsen ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas.

Eventuella resultateffekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.46 Skillnaden mellan det *redovisade värdet* för en *finansiell skuld*, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda *tillgångar* som inte är kontanter och påtagna *skulder* räknas in. *(BFNAR 2012:5)*

Säkringsredovisning

Allmänt råd

12.47 Ett *företag* får tillämpa säkringsredovisning om säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 12.48–12.59.

Tillämpas säkringsredovisning ska vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas enligt punkterna 12.60–12.74. *(BFNAR 2012:5)*

Tre slag av säkringsförhållanden

Kommentar

Vid säkringsredovisning finns tre slags säkringsförhållanden:

- *Säkring av verkligt värde*: En säkring av exponering för förändringar i verkligt värde på en eller en grupp av redovisade tillgångar eller skulder eller oredovisade bindande åtaganden, eller en identifierbar del av sådan tillgång eller skuld eller sådant bindande åtagande, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka resultatet.

- *Kassaflödessäkring*: En säkring av exponeringen för förändringar i kassaflöden som är hänförliga till en viss risk som är kopplad till en eller en grupp av redovisade tillgångar eller skulder eller mycket sannolika prognostiserade transaktioner och som skulle kunna påverka resultatet.
- *Säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet*.

Villkor för säkringsredovisning

Allmänt råd

12.48 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:

a) Säkringsförhållandet samt *företagets* mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
   a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,
   b. beskrivning av karaktären på den risk eller de risker som säkras, samt
   c. beskrivning av hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet.

b) Det ska finnas en ekonomisk relation mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som överensstämmer med företagets mål för riskhantering.

c) Säkringsförhållandet ska förväntas vara mycket effektivt under den period för vilken säkringen har identifierats.

Företaget ska per varje *balansdag* bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Hur ett säkringsförhållandes effektivitet mäts anges i punkterna 12.49 och 12.50.

Av dokumentation enligt punkt 12.48 a ska bland annat framgå hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet. Varje balansdag ska företaget bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är mycket effektiv.

Allmänt råd

12.49 Med *säkringsförhållandets effektivitet* avses i vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts värde eller förändringar i *kassaflöden*, som är hänförliga till en säkrad risk, uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets värde eller kassaflöden. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.50 Ett säkringsförhållande anses vara mycket effektivt om

a) säkringsinstrumentet effektivt motverkar förändringar i *verkligt värde* hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i *kassaflöden* hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter, och

b) säkringsförhållandets faktiska effektivitet ligger inom intervallet 80–125 procent. *(BFNAR 2012:5)*

Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande

Allmänt råd

12.51 Endast *finansiella instrument* som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Att instrumentet ska ha en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett derivatinstrument som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkringsinstrument i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant derivatinstrument kan dock inte identifieras som säkringsinstrument i koncernredovisningen eftersom derivatinstrumentet inte har en motpart utanför koncernen.

Allmänt råd

12.52 Ett *finansiellt instrument* som är ett *derivatinstrument* får, med undantag av optioner utställda av *företaget*, identifieras som säkringsinstrument.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.53 Ett *finansiellt instrument* som *inte* är ett *derivatinstrument* får endast identifieras som säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.54 Trots det som sägs i punkterna 12.52 och 12.53 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.55 Ett säkringsförhållande får inte identifieras för endast en del av säkringsinstrumentets återstående löptid. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.56 Två eller flera *finansiella instrument* får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Flera instrument som tillsammans identifieras som säkringsinstrument får netto inte utgöra en av företaget utställd option, se punkt 12.52.

Identifiering av säkrade poster

Allmänt råd

12.57 En redovisad *tillgång*, en redovisad *skuld*, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket *sannolik* prognostiserad transaktion får endast identifieras som säkrad post om det finns en extern motpart.

En nettoinvestering i en *utlandsverksamhet* får identifieras som säkrad post.

Första stycket gäller inte till den del koncernens finansiella ställning och *resultat* påverkas. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Att det ska finnas en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett avtal som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkrad post i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant avtal kan dock normalt inte identifieras som säkrad post i koncernredovisningen eftersom fordran eller skulden inte har en motpart utanför koncernen.

Exempel på ett ej redovisat bindande åtagande är en order på varor med framtida leverans.

Ett exempel på undantag enligt tredje stycket är förändringar i valutakursen för en mycket sannolik prognostiserad transaktion i en annan valuta än *redovisningsvalutan* för det företag som är part i transaktionen och valutakursförändringen påverkar koncernens resultat. Ett annat exempel är valutakursförändringar på en koncernintern *monetär post* som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till vinster eller förluster som inte elimineras i sin helhet i koncernredovisningen.

Av punkt 12.54 framgår att endast den del av den säkrade posten som motsvaras av säkringsinstrumentet får identifieras i säkringsförhållandet.

Allmänt råd

12.58 En grupp av redovisade *tillgångar*, redovisade *skulder*, mycket *sannolika* prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i *utlandsverksamheter* får identifieras som en säkrad post om posterna i gruppen har likartade riskegenskaper. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

En säkrad post kan vara en eller en grupp av redovisade tillgångar, redovisade skulder, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i utlandsverksamheter.

Allmänt råd

12.59 För kassaflödessäkringar ska en prognostiserad transaktion som säkras vara mycket *sannolik* och innebära en exponering för förändringar i *kassaflöden* som ytterst kan påverka *resultatet*. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning av säkring av verkligt värde

Lagtext

4 kap. 14 e § ÅRL

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)

Lagtext

4 kap. 14 d § ÅRL

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)*

Allmänt råd

12.60 Är säkringsinstrumentet ett *derivatinstrument* ska värdeförändringen vid en omvärdering av säkringsinstrumentet till *verkligt värde* redovisas i resultaträkningen.
(BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.61 Är säkringsinstrumentet *inte* ett *derivatinstrument*, ska värdeförändringen från en valutakomponent i säkringsinstrumentets *redovisade värde* redovisas i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Enligt punkt 12.53 får ett finansiellt instrument som inte är ett derivatinstrument endast identifieras som ett säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

Allmänt råd

12.62 Den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post ska redovisas i resultaträkningen och det *redovisade värdet* på den säkrade posten ska justeras med motsvarande belopp.

Första stycket gäller även den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post som tillhör värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas* om *företaget* har valt att redovisa värdeförändringar i posten Fond för verkligt värde. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 12.62 gäller även för de värderingskategorier som ska värderas till upplupet anskaffningsvärde om säkringsredovisning inte tillämpas.

Punkt 12.62 innebär för ett ej redovisat bindande åtagande som har säkrats att den ackumulerade värdeförändringen hänförlig till den säkrade risken kommer, efter det att säkringsförhållandet identifierades, att redovisas i balansräkningen.

Allmänt råd

12.63 Leder en säkring av ett ej redovisat bindande åtagande till att en *tillgång* eller *skuld* redovisas, ska de ackumulerade värdeförändringar som redovisats i balansräkningen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.64 *Företaget* ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.60–12.63 om

a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48, eller
c) företaget häver identifieringen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.65 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.64, om *företagets* dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.66 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.64, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning av kassaflödessäkring

Allmänt råd

12.67 Den del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet som bestämts vara en mycket effektiv säkring av ett *kassaflöde* ska redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Resterande del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.68 Leder en säkring av en prognostiserad transaktion till att en icke-finansiell *tillgång* eller icke-finansiell *skuld* redovisas, får de värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. Den valda principen ska tillämpas konsekvent. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.69 *Företaget* ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.67 och 12.68 om

a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48,
c) den prognostiserade transaktionen inte längre förväntas inträffa, eller
d) företaget häver identifieringen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.70 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.69, om *företagets* dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.71 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.69, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.72 De värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde ska kvarstå fram till dess den prognostiserade transaktionen påverkar resultaträkningen eller inte längre förväntas inträffa och därefter överföras till resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning av säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet

Allmänt råd

12.73 Den del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet som bestämts vara en mycket effektiv säkring av en nettoinvestering i en *utlandsverksamhet*, inklusive säkring av en *monetär post* som redovisas som en del av en nettoinvestering, ska redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Resterande del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

12.74 De värdeförändringar som motsvarar den avyttrade delen av en nettoinvestering i en *utlandsverksamhet* och som redovisats i posten Fond för verkligt värde, ska överföras till resultaträkningen vid avyttring av hela eller delar av utlandsverksamheten.
(BFNAR 2012:5)

Inbäddade derivat

Allmänt råd

12.75 Ett *inbäddat derivat* är en del av ett avtal som också omfattar ett värdkontrakt som inte är ett *derivatinstrument*, vilket innebär att vissa av avtalets kassaflöden varierar på ett sätt som liknar *kassaflödena* för fristående derivatinstrument. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Ett värdkontrakt kan vara både avtal som utgör *finansiella instrument* och sådana avtal som inte utgör finansiella instrument.

Allmänt råd

12.76 Ett *inbäddat derivat* ska skiljas från värdkontraktet och redovisas som ett *derivatinstrument* om

a) det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker inte är nära förknippade med värdkontraktets ekonomiska egenskaper och risker,
b) ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle uppfylla definitionen på ett derivatinstrument, och
c) det sammansatta instrumentet inte tillhör
   a. värderingskategorin *Finansiella tillgångar eller finansiella skulder som innehas för handel*, eller
   b. värderingskategorin *Finansiella tillgångar som kan säljas* och *företaget* har valt att redovisa förändringar i *verkligt värde* i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Punkt 12.76 c innebär att ett derivatinstrument som är inbäddat i en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderas till verkligt värde och där värdeförändringen redovisas i resultaträkningen inte ska avskiljas.

Allmänt råd

12.77 Avskiljs ett *inbäddat derivat* från ett värdkontrakt som är ett *finansiellt instrument* ska värdkontraktet värderas till skillnaden mellan det *verkliga värdet* för det inbäddade derivatet och det värde som enligt punkt 12.19 skulle ha redovisats för hela det sammansatta finansiella instrumentet, om separation inte hade skett. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Inbäddade derivat som avskiljs från ett värdkontrakt ska värderas till verkligt värde, både vid det första redovisningstillfället och därefter i enlighet med punkterna 12.19, 12.20 och 12.22.

När ett inbäddat derivat avskiljs ska värdkontraktet, om det är ett finansiellt instrument, redovisas enligt detta kapitel. Är det inte ett finansiellt instrument, ska värdkontraktet redovisas i enlighet med andra tillämpliga kapitel i det allmänna rådet.

Upplysningar

Lagtext

5 kap. 4 a § ÅRL

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)*

Kommentar

Enligt 5 kap. 2 § ÅRL och kapitel 8 ska ett företag även upplysa om vilka värderings- och redovisningsprinciper som tillämpats.

Upplysningar om värdering till verkligt värde

Allmänt råd

12.78 Ett *företag* ska lämna upplysning om grunden för att bestämma det *verkliga värdet*.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Exempel på upplysning enligt punkt 12.78 är i vilken utsträckning noterade priser på en aktiv marknad har använts, vilken värderingsteknik som använts i avsaknad av priser på en aktiv marknad samt de antaganden som ligger till grund för uppskattningen av verkligt värde om en värderingsteknik har använts.

Allmänt råd

12.79 Finns inte längre ett tillförlitligt *verkligt värde* på ett *finansiellt instrument* som tidigare värderats till verkligt värde, ska *företaget* upplysa om detta. Upplysning ska även lämnas när det finansiella instrumentet åter värderas till verkligt värde. *(BFNAR 2012:5)*

Upplysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen

Allmänt råd

12.80 Har ett *företag* överfört en *finansiell tillgång* till en annan part men inte tagit bort tillgången från balansräkningen, ska följande upplysningar lämnas för varje slag av sådana tillgångar:

a) Tillgångens karaktär.
b) Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
c) *Redovisat värde* på tillgången och den *skuld* som är knuten till tillgången.

(BFNAR 2012:5)

Upplysningar om säkringsredovisning

Allmänt råd

12.81 Ett *företag* som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:

a) En beskrivning av säkringen.
b) En beskrivning av de *finansiella instrument* som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens *verkliga värden* på *balansdagen*.
c) Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

12.82 I juridisk person behöver inte punkterna 12.63 och 12.68 tillämpas vid anskaffning av en icke-finansiell *tillgång*. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte de ackumulerade värdeförändringarna enligt punkterna 12.63 och 12.68 ingå i anskaffningsvärdet för en icke-finansiell tillgång i juridisk person.

Kapitel 13 – Varulager

Tillämpningsområde och definition

Allmänt råd

13.1 Detta kapitel ska tillämpas vid *värdering* av *varor i lager* med undantag av

a) pågående arbete för annans räkning (se kapitel 23), och
b) lager av *finansiella instrument* (se kapitel 11 och 12).

I punkt 13.14 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

13.2 *Varor i lager* är omsättningstillgångar som är
a) avsedda att säljas i den löpande verksamheten,
b) under tillverkning för att säljas, eller
c) i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Kommentar

Enligt 7 kap. 7, 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 2, 4 och 5 kap. även på koncernredovisningen.

Värdering

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL[7]

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.
– – – Lag (2011:1554)

Kommentar

Ett företag ska varje balansdag värdera varje vara i lagret (eller grupp av liknande varor, se nedan om kollektiv värdering) till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I vissa fall får återanskaffningsvärde eller något annat värde användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

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

Post för post eller kollektiv värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL

Redovisning

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iakttas:
– – –
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av skall värderas var för sig.

– – – Lag (2004:1173)

Kommentar

Huvudregeln vid värdering av varulager är att värdet ska bestämmas för varje vara för sig.

Lagtext

2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

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

[7] Bestämmelserna i 4 kap. 10, 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning samt finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Allmänt råd

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

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

Kommentar

Varor kan anses ingå i en homogen varugrupp t.ex. om de hör till samma produktlinje och används för samma ändamål eller har samma slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område och om det är *praktiskt ogenomförbart* att värdera en varutyp åtskild från en annan inom samma produktlinje.

Allmänt råd

13.4 En schablonmässig metod får användas vid *värdering* av *varor i lager* om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

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

Kommentar

Schablonmässig värdering kan komma i fråga vid beräkning av varulagrets anskaffningsvärde och vid fastställande av inkurans vid varulagervärdering, se nedan under rubrikerna Schablonmässiga metoder.

Anskaffningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – Lag (2011:1554)

Kommentar

Utgifter för inköp, tillverkning samt andra utgifter för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager.

Varulager av likartade tillgångar

Lagtext

4 kap. 11 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2006:871)

Allmänt råd

13.5 Med varulager av likartade *tillgångar* avses varor som är utbytbara. Vilka varor som är utbytbara bestäms utifrån varornas beskaffenhet och användning för företaget. Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod.

Kommentar

Först-in-först-ut-principen (FIFU) innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist.

Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska fastställas genom tillämpning av FIFU-principen eller en metod som bygger på vägda genomsnittspriser. Även andra liknande metoder får tillämpas. En enhetlig metod ska tillämpas för alla varor med likartad beskaffenhet och likartad användning för företaget. För varor med olika beskaffenhet eller med olika användningsområden får olika metoder användas.

Anskaffningsvärdet för varor som inte är utbytbara och för varor som produceras för och hålls åtskilda för särskilda projekt, beräknas med utgångspunkt i de specifika utgifter som är hänförliga till respektive produkt.

Utgifter för inköp

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – *Lag (2011:1554)*

Kommentar

Inköpspris, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå) samt utgifter för transport, hantering och annat som är direkt hänförliga till inköp av färdigvaror, material och tjänster ska räknas in i företagets utgifter för inköp av varor i lager. Handelsrabatter, prisavdrag och liknande ska dras av när utgifterna för inköp beräknas.

Allmänt råd

13.6 Ett *företag* som förvärvar *varor i lager* med kreditvillkor som avviker från det normala ska minska anskaffningsvärdet med finansieringskomponenten.

Kommentar

Förvärvas varor i lager med kreditvillkor som avviker från det normala, dvs. uppgörelsen i sak innehåller en finansieringskomponent, ska denna komponent, t.ex. skillnaden mellan inköpspriset med normala betalningsvillkor och det erlagda beloppet, redovisas som en räntekostnad under finansieringsperioden. Det innebär att anskaffningsvärdet minskas med finansieringskomponenten.

Utgifter för tillverkning

Lagtext

4 kap. 3 § tredje och fjärde styckena ÅRL

– – –

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

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

– – – *Lag (2011:1554)*

Allmänt råd

13.7 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för *företaget* ska räknas in i anskaffningsvärdet för *varor i lager*.

Kommentar

Ett företag ska räkna in utgifter i anskaffningsvärdet för en vara endast i den mån de är nödvändiga för att bringa varan till dess aktuella plats och skick. Utgifter som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, t.ex. direkt lön, ska räknas in i företagets utgifter för tillverkning av varor i lager.

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Följande utgifter är exempel på utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager och som i resultaträkningen ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänför sig:

- Onormalt stort råvaruspill, onormalt höga arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader.
- Lagringskostnader, om de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen innan ett senare tillverkningssteg.
- Administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess aktuella plats och skick.
- Försäljningskostnader.

I kapitel 25 behandlas hur *låneutgifter* räknas in i anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

13.8 Kan tillverkningskostnaderna för två eller flera varor som tillverkas samtidigt inte särskiljas ska tillverkningskostnaderna fördelas på ett logiskt och konsekvent sätt.

En biprodukt som är oväsentlig ska värderas till *nettoförsäljningsvärde* och detta värde ska dras av från huvudprodukten anskaffningsvärde.

Kommentar

En tillverkningsprocess kan innebära att flera varor tillverkas samtidigt, t.ex. vid förenad produktion eller när en biprodukt tillverkas samtidigt med huvudprodukten. Fördelningen av tillverkningskostnaderna kan t.ex. baseras på det relativa försäljningsvärdet för varje vara, antingen vid det stadium i tillverkningsprocessen då produkterna blir särskiljbara eller när tillverkningen är avslutad.

De flesta biprodukter är oväsentliga till sin karaktär. Att värdera en oväsentlig biprodukt till nettoförsäljningsvärde och dra av detta belopp från huvudprodukten anskaffningsvärde innebär att huvudprodukten *redovisade värde* inte avviker väsentligt från dess anskaffningsvärde.

Allmänt råd

13.9 Ett *företag* som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för *varor i lager* ska fördela fasta tillverkningsomkostnader på basis av normal tillverkningskapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelats på varje tillverkad vara minskas så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet.

Rörliga tillverkningsomkostnader ska fördelas på varje tillverkad enhet på basis av faktisk produktion.

Kommentar

I det fall företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader ska de fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen fördelas systematiskt. Fasta tillverkningsomkostnader är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, t.ex. *avskrivningar* och underhåll av fabriksbyggnader och -utrustning samt kostnader för fabriksledning och -administration. Rörliga tillverkningsomkostnader varierar direkt, eller i det närmaste direkt, med tillverkningsvolymen, t.ex. indirekt material och indirekt lön.

Fördelningen av fasta omkostnader ska baseras på normal tillverkningskapacitet, dvs. den tillverkningsvolym som i genomsnitt förväntas bli uppnådd under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden. Hänsyn tas till förlorad kapacitet till följd av planerat underhåll. Faktisk produktionsnivå kan användas om den utgör en god approximation av normal kapacitet. Vid en låg produktion eller när en anläggning inte är utnyttjad ska det totala beloppet av fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet inte bli högre än vid normal kapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet minskas.

Ej fördelade omkostnader ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänför sig.

Schablonmässiga metoder

Kommentar

Ett företag kan under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässiga metoder, se punkt 13.4. Det innebär att anskaffningsvärdet för varor i lager får fastställas med hjälp av t.ex. standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset, om metoden resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet. En standardkostnadsmetod baseras på en normalsituation avseende material och förnödenheter, lön, produktivitet och kapacitetsutnyttjande. Standardkostnaden ska omprövas regelbundet och revideras när det är nödvändigt mot bakgrund av aktuella förhållanden.

I handelsföretag kan anskaffningsvärdet fastställas genom avdrag från försäljningspriset motsvarande en beräknad bruttomarginal.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena ÅRL

– – –

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

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

– – – Lag (2011:1554)

Allmänt råd

13.10 Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på *balansdagen*. Hänsyn ska tas till inkurans.

Med försäljningskostnad avses de *kostnader* som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

Varor avsedda att säljas i den löpande verksamheten

Allmänt råd

13.11 Vid *värdering* av varor som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten ska anskaffningsvärdet jämföras med *nettoförsäljningsvärdet*.

Varor under tillverkning för att säljas

Allmänt råd

13.12 Kan ett *nettoförsäljningsvärde* inte fastställas för varor som är under tillverkning för att säljas ska anskaffningsvärdet jämföras med det uppskattade försäljningspriset för den färdiga varan med avdrag för uppskattade *kostnader* för färdigställande och kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.

Varor i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster

Allmänt råd

13.13 Vid *värdering* av varor som är i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster får anskaffningsvärdet jämföras med återanskaffningsvärdet.

Återanskaffningsvärdet ska beräknas enligt samma metod som anskaffningsvärdet men baseras på *balansdagens* priser.

Inkurans

Kommentar

Vid fastställande av det värde som ska jämföras med anskaffningsvärdet ska hänsyn tas till inkurans. Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor ska beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för.

Schablonmässiga metoder

Kommentar

Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Punkt 13.4 behandlar förutsättningarna för att använda en schablonmässig metod. T.ex. kan en så kallad inkuranstrappa användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en koncern eller en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget. Även andra schablonmetoder kan användas om underlaget är tillförlitligt, t.ex. om det är grundat på försäljnings- och lagerstatistik eller försäljningsplaner.

Redovisning som kostnad

Kommentar

När varor i lager säljs ska företaget redovisa det redovisade värdet för dessa varor som en kostnad det räkenskapsår då motsvarande *intäkt* redovisas.

Vissa varor kan komma att omföras till andra tillgångskonton, t.ex. en vara som används som komponent i *materiella anläggningstillgångar* som uppförs i egen regi. Varor som på detta sätt ingår i en annan tillgång redovisas som kostnader under tillgångens *nyttjandeperiod*, dvs. som avskrivningar.

Upplysningar

Lagtext

5 kap. 2 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2000:34)

Kommentar

Ett företag ska upplysa om de *redovisningsprinciper* som tillämpas för värdering av varor i lager, inklusive vilken beräkningsmetod eller vilka beräkningsmetoder som används.

Upplysning ska även lämnas inom linjen om redovisat värde för varor i lager som ställts som säkerhet för lån eller andra *skulder*.

Lagtext

4 kap. 11 § ÅRL

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

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, skall större företag ange skillnadsbeloppet i en not med fördelning på de poster som är upptagna i balansräkningen. Nettoförsäljningsvärdet skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen. *Lag (2006:871)*

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

13.14 I juridisk person får *varor i lager* värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Kapitel 14 – Intresseföretag

Tillämpningsområde

Allmänt råd

14.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett ägarföretag redovisar andelar i intresseföretag.
Punkterna 14.4–14.11 ska tillämpas i *koncernredovisningen*.
Punkterna 14.12–14.14 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person.
Andelar i *gemensamt styrda företag* ska redovisas enligt kapitel 15.

Lagtext

1 kap. 5 § ÅRL

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

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

Kommentar

Ägarföretag är det företag som äger andelar i ett intresseföretag. Det förhållandet att ett annat företag innehar majoriteten eller en betydande andel i intresseföretaget utesluter inte att ägarföretaget kan utöva betydande inflytande.

Koncernredovisning

Lagtext

7 kap. 25 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL[8]

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 §.

– – –

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)*

[8] I 7 kap. 30 § ÅRL behandlas klyvningmetoden (se kapitel 15). 7 kap. 5 § ÅRL behandlas i kapitel 9 och 7 kap. 6 § behandlas i kapitel 3.

Kommentar

Enligt 7 kap. 25 § ÅRL ska som huvudregel andelar i intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen. Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket samma lag behöver ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, inte redovisa andelar i ett intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden. Kapitalandelsmetoden får inte tillämpas efter den tidpunkt då ägarföretaget inte längre har ett betydande inflytande över företaget. Om kapitalandelsmetoden inte tillämpas redovisas andelarna enligt allmänna principer, dvs. enligt anskaffningsvärdemetoden.

Förändringar i innehavet och omklassificering

Ägarföretaget ökar sitt inflytande

Allmänt råd

14.2 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som såväl före som efter förvärvet är intresseföretag, ska de andelar som ägdes före förvärvet inte värderas om.

Kommentar

Enligt punkt 14.4 ska en förvärvsanalys upprättas vid förvärv av andelar i ett intresseföretag. Det innebär att vid varje förvärv av andelar i ett intresseföretag ska separata förvärvsanalyser upprättas.

En ökning av innehavet så att ett intresseföretag blir ett dotterföretag ska redovisas enligt punkt 19.23.

Ägarföretaget minskar sitt inflytande

Allmänt råd

14.3 Avyttras andelar i ett intresseföretag så att betydande inflytande inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i *koncernredovisningen* och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i koncernresultaträkningen.

Första stycket ska tillämpas även om betydande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen ska de redovisas enligt kapitel 11 eller 12 med det *verkliga värdet* vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

Kommentar

Se exempel 5.

Kapitalandelsmetoden

Lagtext

7 kap. 25 § andra stycket ÅRL[9]

– – –

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.

– – – Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 26 § ÅRL

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. Skill-

[9] 7 kap. 12 § ÅRL om värdering och 7 kap. 13 § ÅRL om eliminering behandlas i kapitel 9.

nadsbeloppet 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)*

Allmänt råd

14.4 Vid samtliga förvärv av andelar i ett intresseföretag ska en förvärvsanalys upprättas på sätt som anges i kapitel 19.

Kommentar

Punkt 14.4 innebär att en förvärvsanalys ska upprättas dels första gången andelar i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen, dels vid förvärv av ytterligare andelar.

Lagtext

7 kap. 28 § ÅRL

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)*

Lagtext

7 kap. 29 § ÅRL

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)*

Allmänt råd

14.5 Andel i intresseföretagets *resultat* efter skatt ska redovisas på egen rad inom rörelseresultatet i koncernresultaträkningen.

Kommentar

Ägarföretagets andel av intresseföretagets vinst eller förlust justeras med bl.a. *avskrivningar* på *goodwill* och koncernmässiga övervärden.

Nedskrivning

Kommentar

Kapitel 27 ska tillämpas vid nedskrivningsprövning av andelarna i ett intresseföretag. Ingår goodwill i det redovisade värdet på andelarna, ska den inte prövas separat utan som en del av nedskrivningsprövningen för innehavet i dess helhet.

Balansdag

Allmänt råd

14.6 Ett ägarföretag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska använda intresseföretagets redovisningsinformation per ägarföretagets *balansdag*. Finns inte sådan information, ska ägarföretaget använda den senast tillgängliga redovisningsinformationen

och justera beloppen för väsentliga transaktioner eller händelser som inträffat mellan dagen för den senast tillgängliga redovisningsinformationen och ägarföretagets balansdag.

Redovisningsprinciper

Allmänt råd

14.7 Tillämpar ett intresseföretag andra *redovisningsprinciper* än ägarföretaget, ska beloppen från intresseföretagets resultat- och balansräkning justeras för att i möjligaste mån överensstämma med ägarföretagets redovisningsprinciper.

Förlust som överstiger andelarnas redovisade värde

Allmänt råd

14.8 Ett ägarföretag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska, om dess andel av en förlust i ett intresseföretag motsvarar eller överstiger det *redovisade värdet* på andelarna i intresseföretaget, minska det redovisade värdet tills det redovisade värdet är noll.

Är det redovisade värdet på andelarna noll ska ytterligare förluster redovisas som *avsättning* (se kapitel 21) endast till den del ägarföretaget har en *legal förpliktelse* eller *informell förpliktelse* att täcka förlusterna eller om ägarföretaget gjort utbetalningar för intresseföretagets räkning.

Redovisar intresseföretaget kommande räkenskapsår vinst ska ägarföretaget redovisa sin andel av vinster först när dessa överstiger andelen av de förluster som inte har redovisats av ägarföretaget.

Kommentar

Ägarföretagets andel av förluster justeras med bl.a. avskrivningar på goodwill och koncernmässiga övervärden.

Anskaffningsvärdemetoden

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL[10]

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

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

– – – Lag (2011:1554)

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

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

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

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.

[10] Bestämmelsen i 4 kap. 4 § ÅRL behandlar avskrivningar. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL rör inte andelar i intresseföretag. Enligt 4 kap. 14 b § 3 ÅRL får andelar i intresseföretag inte redovisas till verkligt värde. 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL är därmed inte tillämpliga.

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

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

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

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

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

14.9 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett intresseföretag som *intäkt* oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter *förvärvstidpunkten*.

Allmänt råd

14.10 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som *intäkt* och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Upplysningar

Lagtext

7 kap. 16 § första och andra styckena ÅRL

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.

– – – Lag (1999:1112)

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § även på koncernredovisningen.

Upplysning ska även lämnas om vilken redovisningsprincip som tillämpats vid redovisning av andelar i intresseföretag.

Enligt 7 kap. 25 § fjärde stycket ÅRL ska upplysning lämnas om skälen till varför anskaffningsvärdemetoden har tillämpats.

Allmänt råd

14.11 Tillämpar ägarföretaget kapitalandelsmetoden ska upplysning lämnas om ägarföretagets andel i intresseföretagets resultat.

Tillämpar ägarföretaget anskaffningsvärdemetoden ska upplysning lämnas om utdelningar som redovisats som *intäkt*.

Redovisning av andelar i intresseföretag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

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

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

– – – Lag (2011:1554)

Lagtext

4 kap. 13 a § ÅRL

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)*

Kommentar

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i intresseföretag till verkligt värde (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

Allmänt råd

14.12 Det *redovisade värdet* på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar ägarföretagets andel av handelsbolagets resultat.

Om det *skattepliktiga resultatet* inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas.

Är det redovisade värdet på andelen negativt, ska en *skuld* redovisas.

Allmänt råd

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

Allmänt råd

14.14 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett intresseföretag ska hos *ägaren* redovisas som *intäkt* och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Upplysningar

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17).

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

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

1. det andra 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)*

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL

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

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

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

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

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

Lag (2004:244)

Kapitel 15 – Joint venture

Tillämpningsområde

Allmänt råd

15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid *samägarens* redovisning av *joint venture*.

Punkterna 15.8–15.15 ska tillämpas vid redovisning av andelar i *gemensamt styrda företag* i *koncernredovisningen*.

Punkterna 15.16–15.18 ska tillämpas vid redovisningen av andelar i gemensamt styrda företag i årsredovisningen för juridisk person.

Allmänt råd

15.2 *Joint venture* är ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett *gemensamt bestämmande inflytande* över verksamheten.

Joint venture kan ha formen av *gemensamt styrda verksamheter*, gemensamma tillgångar eller *gemensamt styrda företag*.

Allmänt råd

15.3 *Gemensamt bestämmande inflytande* föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det *bestämmande inflytandet* över en ekonomisk verksamhet.

Kommentar

Två eller flera parter utövar ett bestämmande inflytande när det krävs enligt avtalet att parterna (samägare) måste ge sitt samtycke i fråga om finansiella och operativa beslut i verksamheten.

Allmänt råd

15.4 *Samägare* är delägare i ett *joint venture*.

Gemensamt styrda verksamheter

Allmänt råd

15.5 *Gemensamt styrd verksamhet* är ett *joint venture* där *samägarens* egna *tillgångar* och resurser används utan att ett separat företag bildas.

Kommentar

I vissa joint venture används samägarnas egna tillgångar och resurser i stället för att det bildas ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annat företag. Varje samägare använder sina egna *materiella anläggningstillgångar* och har eget lager. Varje samägare ådrar sig sina egna kostnader och skulder samt ordnar sin egen finansiering. Verksamheten i ett joint venture kan utföras av samägarnas anställda jämsides med samägarnas egna verksamheter. Av samarbetsavtalet framgår vanligtvis hur intäkterna från försäljningen av den gemensamma produktionen fördelas mellan samägarna samt hur eventuella kostnader som samägarna gemensamt ådragit sig ska fördelas.

Allmänt råd

15.6 En *samägare* i en *gemensamt styrd verksamhet* ska, med utgångspunkt från samarbetsavtalet, redovisa sin andel av *intäkterna* från försäljningen av varor och tjänster samt sin andel av *kostnaderna*.

Kommentar

Utöver det som anges i punkt 15.6 ska samägaren även redovisa egna tillgångar och skulder.

Gemensamma tillgångar

Kommentar

Vissa joint venture innebär att samägarna gemensamt har ett bestämmande inflytande över och ofta gemensamt äger en eller flera tillgångar som parterna bidragit med eller köpt in för användning i den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture.

Allmänt råd

15.7 En *samägare* i en gemensamt ägd tillgång ska redovisa sin andel av

a) tillgången, klassificerad i enlighet med tillgångens karaktär,
b) *skulderna* som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig,
c) *intäkterna*, och
d) *kostnaderna* som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig.

Kommentar

Utöver det som anges i punkt 15.7 ska samägaren även redovisa de skulder och de kostnader som samägaren själv har ådragit sig.

Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens egen resultat- och balansräkning, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs inte några justeringar eller andra åtgärder när samägaren upprättar en koncernredovisning.

Gemensamt styrda företag i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 25 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL[11]

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 §.

– – –

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)*

[11] Lagtextrutan för 7 kap. 30 § ÅRL finns under rubriken Klyvningsmetoden. Lagtextrutan för 7 kap. 6 § ÅRL finns i kapitel 3. I kapitel 9 behandlas 7 kap. 5 § ÅRL.

Allmänt råd

15.8 *Gemensamt styrt företag* är ett *joint venture* som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilket varje *samägare* äger andelar.

Kommentar

Det enda som skiljer gemensamt styrda företag från andra företag är ett avtal mellan samägarna som fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.

Är ett gemensamt styrt företag enligt ÅRL ett intresseföretag ska andelarna, enligt 7 kap. 25 § första stycket ÅRL, redovisas antingen enligt kapitalandelsmetoden eller enligt klyvningsmetoden. Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket samma lag behöver ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, inte redovisa andelar i ett intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden. Om kapitalandelsmetoden inte tillämpas redovisas andelarna enligt allmänna principer, dvs. enligt anskaffningsvärdemetoden.

Även ett gemensamt styrt företag som inte är ett intresseföretag får redovisas enligt klyvningsmetoden (se 7 kap. 30 § första stycket ÅRL).

Förändringar i innehavet och omklassificering

Allmänt råd

15.9 Punkterna 14.2 och 14.3 ska tillämpas vid förändringar i innehavet och omklassificering av andelar i ett *gemensamt styrt företag*.

Klyvningsmetoden

Lagtext

7 kap. 30 § ÅRL

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

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

Kapitalandelsmetoden

Allmänt råd

15.10 En *samägare* som tillämpar kapitalandelsmetoden ska värdera sin andel i ett *gemensamt styrt företag* enligt kapitel 14.

Kommentar

Vad som sägs om betydande inflytande i kapitel 14 gäller i stället gemensamt bestämmande inflytande.

Anskaffningsvärdemetoden

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL[12]

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

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

– – – Lag (2011:1554)

[12] Bestämmelsen i 4 kap. 4 § ÅRL behandlar avskrivningar. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL rör inte andelar i intresseföretag. Enligt 4 kap. 14 b § 3 ÅRL får andelar i intresseföretag inte redovisas till verkligt värde. 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL är därmed inte tillämpliga.

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

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

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

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.

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

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

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

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

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

15.11 En *samägare* som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett *gemensamt styrt företag* som *intäkt* oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter *förvärvstidpunkten*.

Allmänt råd

15.12 En *samägare* som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som *intäkt* och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Transaktioner mellan en samägare och ett gemensamt styrt företag

Allmänt råd

15.13 Avyttrar en *samägare* en *tillgång* till ett *gemensamt styrt företag*, ska samägaren, så länge tillgången innehas av det gemensamt styrda företaget, endast redovisa den del av vinsten eller förlusten från överlåtelsen som motsvarar de andra samägarnas andelar. Om avyttringen ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde ska samägaren redovisa hela förlusten.

Allmänt råd

15.14 Förvärvar en *samägare* en *tillgång* från ett *gemensamt styrt företag*, ska samägaren redovisa sin andel av den vinst eller förlust som uppkommer till följd av transaktionen först när samägaren själv har överlåtit tillgången till en oberoende part. Om förvärvet ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde ska samägaren redovisa hela förlusten.

Upplysningar

Allmänt råd

15.15 Redovisas andelar i *gemensamt styrda företag* enligt kapitalandelsmetoden ska upplysning enligt punkt 14.11 lämnas.

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § även på koncernredovisningen.

Upplysning ska även lämnas om vilken *redovisningsprincip* som tillämpats vid redovisning av andelar i intresseföretag.

Enligt 7 kap. 25 § fjärde stycket ÅRL ska upplysning lämnas om skälen till varför anskaffningsvärdemetoden har tillämpats.

Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

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

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

– – – Lag (2011:1554)

Lagtext

4 kap. 13 a § ÅRL

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)*

Kommentar

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i intresseföretag till *verkligt värde* (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

Allmänt råd

15.16 Det *redovisade värdet* på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar *samägarens* andel av handelsbolagets resultat.

Om det *skattepliktiga resultatet* inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas.

Är det redovisade värdet på andelen negativt ska en *skuld* redovisas.

Allmänt råd

15.17 Utdelning från andelar i ett *gemensamt styrt företag* ska redovisas som *intäkt* oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter *förvärvstidpunkten*.

Allmänt råd

15.18 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett *gemensamt styrt företag* ska hos *ägaren* redovisas som *intäkt* och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Upplysningar

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17).

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

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

1. det andra 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)*

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL

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

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

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

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

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

Lag (2004:244)

Kapitel 16 – Upplysningar om förvaltningsfastigheter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

16.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om *förvaltningsfastigheter*.

Kommentar

Kapitlet innehåller regler om upplysningar om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Vid redovisning av *materiella anläggningstillgångar*, inklusive förvaltningsfastigheter, tillämpas kapitel 17.

Definition och klassificering

Allmänt råd

16.2 En *förvaltningsfastighet* är en fastighet som innehas av en ägare eller en leasetagare enligt ett *leasingavtal* i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.

Kommentar

En förvaltningsfastighet kan vara mark, byggnad, del av byggnad eller mark med byggnad. Punkt 16.2 innebär att en fastighet som används i företagets löpande verksamhet

för produktion och tillhandahållande av tjänster, för administrativa ändamål eller innehas för försäljning i den löpande verksamheten inte är en förvaltningsfastighet.

Exempel på förvaltningsfastigheter är

- mark som innehas för att ge långsiktig värdestegring,
- byggnad som ägs av företaget och som hyrs ut enligt ett eller flera *operationella leasingavtal*,
- byggnad som företaget innehar i egenskap av leasetagare enligt ett *finansiellt leasingavtal* och som i sin tur hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal, och
- outhyrd byggnad som innehas för att hyras ut.

Avser företaget för närvarande att varken nyttja mark för den egna verksamheten eller sälja den, anses syftet med innehavet vara att ge långsiktig värdestegring.

Fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter är t.ex.

- fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten, i förekommande fall efter ombyggnad eller vidareförädling (se kapitel 13),
- fastigheter som byggs om eller exploateras för ett annat företags räkning (se kapitel 23),
- rörelsefastigheter, inklusive fastigheter som är avsedda att nyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda oavsett om de betalar marknadshyra eller inte samt rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avyttra (se kapitel 17), och
- fastigheter som byggs om eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet (se kapitel 17).

Allmänt råd

16.3 En fastighet som delvis är *förvaltningsfastighet* (blandad användning) ska delas upp på förvaltningsfastighet respektive byggnad och mark.

Kan det *verkliga värdet* på en förvaltningsfastighet som är del av en fastighet inte utan oskälig kostnad mätas på ett tillförlitligt sätt, behöver inte någon del av fastigheten klassificeras som förvaltningsfastighet.

Upplysningar

Allmänt råd

16.4 Ett *företag* ska lämna följande upplysningar om *förvaltningsfastigheter*, åtminstone på aggregerad nivå:

a) *Redovisat värde*.
b) *Verkligt värde*.
c) Metoder och betydande antaganden som använts för att fastställa verkligt värde.
d) I vilken utsträckning verkligt värde baserats på värdering utförd av en oberoende värderingsman.
e) Om det finns begränsningar i rätten att avyttra förvaltningsfastigheterna eller att disponera hyresinkomst eller försäljningslikvid.
f) Väsentliga åtaganden att köpa, uppföra, reparera, underhålla eller förbättra förvaltningsfastigheterna.

Upplysningar enligt första stycket b–d behöver endast lämnas om värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt och uppgifterna kan tas fram utan oskälig kostnad.

Kommentar

Upplysning om verkligt värde avseende fastighet som inte är förvaltningsfastighet, men som byggs om eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet, lämnas först när arbetet är slutfört och fastigheten har övergått till att vara en förvaltningsfastighet. Är det fråga om förvaltningsfastighet som byggs om för att också efter ombyggnaden användas som förvaltningsfastighet ska upplysning lämnas om verkligt värde.

Upplysningar ska även lämnas enligt kapitel 17 och i förekommande fall kapitel 20.

Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar

Tillämpningsområde

Allmänt råd

17.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av *materiella anläggningstillgångar*.
I punkterna 17.24–17.26 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar

Hur ett *offentligt bidrag* som hänför sig till förvärv av en tillgång ska redovisas framgår av kapitel 24.

Är en anläggningstillgång en *förvaltningsfastighet* ska ytterligare upplysningar lämnas, se punkt 16.4.

Enligt 7 kap. 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 4 och 5 kap. även i *koncernredovisningen*. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Allmänt råd

17.2 En *materiell anläggningstillgång* är en fysisk tillgång som *företaget* innehar för
a) produktion eller distribution av varor eller tjänster,
b) uthyrning till andra,
c) administrativa ändamål, eller
d) långsiktigt investeringsändamål.

Kommentar

Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4.

Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?

Kommentar

Enligt punkt 2.18 ska ett företag redovisa en tillgång endast om
- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången *sannolikt* kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

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

Allmänt råd

17.4 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en *materiell anläggningstillgångs* betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa.

Kommentar

Ett exempel på en materiell anläggningstillgång som har betydande komponenter som förbrukas väsentligt olika är en fastighet. I en fastighet med tillhörande byggnad, är mark en sådan komponent som ska särskiljas. Även byggnaden har ett flertal betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

Tillkommande utgifter

Allmänt råd

17.5 Har en *tillgång* delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens *redovisade värde*. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter.

Har en tillgång inte delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens redovisade värde, om kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkt 2.18 är uppfyllda.

Kommentar

Utgifter för löpande underhåll och reparationer redovisas som kostnader när de uppkommer.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

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

Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

Lagtext

4 kap. 3 § ÅRL[13]

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

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 (2011:1554)*

Allmänt råd

17.6 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för *företaget* ska räknas in i anskaffningsvärdet för en *materiell anläggningstillgång*.

Allmänt råd

17.7 Det belopp som *företaget* gjort *avsättning* för avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Kommentar

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället, redovisa en materiell anläggningstillgång till anskaffningsvärdet.

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång består av följande:

- Inköpspris ökat med tullavgifter, arvoden till t.ex. advokater och mäklare samt punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och liknande.

[13] Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

- Eventuella utgifter som är direkt hänförbara till tillgången för att bringa den på plats och i skick att användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Detta kan inkludera utgifter för att ställa i ordning en plats eller ett område för installation eller uppförande av tillgången, utgifter för leverans och hantering, installations- och monteringsutgifter samt utgifter för provning av tillgångens funktioner.

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Väljer ett företag att räkna in *låneutgifter* i anskaffningsvärdet, ska reglerna i kapitel 25 följas.

Följande utgifter ingår inte i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång och redovisas därför som kostnader när de uppkommer:

- Utgifter för att öppna en ny anläggning.
- Utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst, inklusive utgifter för annonsering och marknadsföring.
- Utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder, inklusive utgifter för personalutbildning.
- Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

Inkomster från och relaterade utgifter för mindre aktiviteter under uppförandet eller utvecklingen av en materiell anläggningstillgång redovisas i resultaträkningen, om dessa aktiviteter inte är nödvändiga för att bringa tillgången på plats och i skick att användas.

Allmänt råd

17.8 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är anskaffningsvärdet *nuvärdet* av alla framtida betalningar.

Vid beräkningen av nuvärdet ska diskonteringsräntan enligt punkt 23.4 användas.

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

17.9 Anskaffningsvärdet för en *materiell anläggningstillgång* som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens *verkliga värde*.

Byten

Allmänt råd

17.10 Anskaffningsvärdet för en *materiell anläggningstillgång* som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till *verkligt värde* på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda *likvida medel*.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det *redovisade värdet* på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Fördelning av anskaffningsvärdet på komponenter

Allmänt råd

17.11 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en *materiell anläggningstillgångs* betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en anläggningstillgång efter det första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning.

Avskrivning

Lagtext

4 kap. 4 § första stycket ÅRL

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

– – – Lag (2004:1173)

Allmänt råd

17.12 *Avskrivning* är en systematisk periodisering av en *tillgångs avskrivningsbara belopp* över dess *nyttjandeperiod*.

Allmänt råd

17.13 Har en *tillgång* delats upp på olika komponenter enligt punkt 17.4 ska respektive komponent skrivas av separat över dess *nyttjandeperiod*. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.

Kommentar

Mark har, med några undantag, en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av. Exempel på undantag är stenbrott och grustäkt.

Avskrivningsbeloppet för varje räkenskapsår redovisas som kostnad, om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång. T.ex. inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar i lagrets anskaffningsvärde (se kapitel 13).

Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod

Allmänt råd

17.14 *Avskrivningsbart belopp* är en *tillgångs* anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat *restvärde*.

Allmänt råd

17.15 *Restvärde* är det belopp ett *företag* förväntas erhålla för en *tillgång* efter *nyttjandeperiodens* slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Restvärdet ska uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå.

Kommentar

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

Allmänt råd

17.16 *Nyttjandeperiod* är

a) den period under vilken en *tillgång* förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller
b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

Kommentar

När nyttjandeperioden för en tillgång bestäms beaktas samtliga nedanstående faktorer:

- Förväntad användning av tillgången, t.ex. utifrån tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.
- Förväntat slitage beroende på olika driftsfaktorer, t.ex. antal skift som tillgången ska användas, företagets principer för reparationer och underhåll samt tillgångens skötsel och underhåll när den inte används.
- Legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användande, t.ex. avtalstid för hyresavtal.

När nyttjandeperioden för en tillgång bestäms beaktas också om tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern på grund av produktionsändringar eller teknikförändringar eller på grund av ändrad efterfrågan på produkten eller tjänsten som framställs på anläggningen.

Allmänt råd

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

Kommentar

Faktorer som kan indikera att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med föregående balansdag är t.ex. förändrad användning, oväntat slitage som är betydande, tekniska förbättringar och att företaget gjort en nedskrivningsprövning. En förändring av nyttjandeperioden kan medföra att restvärdet enligt punkt 17.15 behöver omprövas. Även det omprövade restvärdet ska uppskattas till prisnivån vid anskaffningstillfället. En ändring av nyttjandeperioden är en *ändrad uppskattning och bedömning*, se kapitel 10.

Allmänt råd

17.18 *Avskrivning* av en *materiell anläggningstillgång* ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk.

Kommentar

En tillgång kan tas i bruk när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som var företagsledningens avsikt.

Allmänt råd

17.19 *Avskrivningen* av en *materiell anläggningstillgång* ska upphöra när tillgången tas bort från balansräkningen.

Avskrivningen får inte upphöra för en tillgång som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion.

Avskrivningsmetod

Allmänt råd

17.20 *Företaget* ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den *materiella anläggningstillgångens* framtida ekonomiska fördelar.

Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående *balansdag*.

Kommentar

Exempel på avskrivningsmetoder är linjär, degressiv eller produktionsberoende avskrivningsmetod.

En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

Nedskrivningar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

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

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

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.

Kommentar

Nedskrivning behandlas i kapitel 27.

Ersättning vid värdenedgång

Kommentar

De händelser som uppkommer i samband med förluster av eller skador på tillgångar och som föranleder ersättning från försäkringsbolag och eventuella investeringar ska ses som separata händelser. Detta innebär

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras (se kapitel 27), och
- att försäkringsersättningen (såväl likvida medel som ersättningstillgång) ska redovisas som intäkt när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Uppskrivningar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

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

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

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

Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § eller vid avyttring eller utrangering 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.

Kommentar

Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

Materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning

Kommentar

Enligt kapitel 27 är en planerad avyttring av en tillgång i förtid en sådan indikation som medför att tillgångens *återvinningsvärde* ska beräknas för att bedöma om det föreligger ett nedskrivningsbehov.

Borttagande från balansräkningen

Allmänt råd

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

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

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång eller komponent ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas.

Allmänt råd

17.22 Den vinst eller förlust som uppkommer när en *materiell anläggningstillgång* eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens *redovisade värde*.

Kommentar

Den *realisationsvinst* eller *realisationsförlust* som uppkommer när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad. Resultatet ska redovisas när tillgången tas bort från balansräkningen, om inte annat sägs i kapitel 20 om så kallade sale-and-lease-back-transaktioner.

Upplysningar

Lagtext

5 kap. 3 § ÅRL

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

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

Allmänt råd

17.23 De upplysningar som ett *företag* ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad *nyttjandeperiod* eller avskrivningsprocent.

Kommentar

Enligt 5 kap. 11 § ÅRL och punkt 4.13 ska upplysning lämnas om det redovisade värdet på tillgångar som lämnats som säkerhet (t.ex. äganderättsförbehåll).

I förvaltningsberättelsen ska upplysning lämnas om viktiga förändringar av verksamheten (se punkt 3.7). Det innebär att upplysning kan behöva lämnas om avtalsenliga åtaganden att förvärva en materiell anläggningstillgång.

Är en anläggningstillgång en förvaltningsfastighet ska ytterligare upplysningar lämnas, se punkt 16.4.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

17.24 I juridisk person får utgifter för en *materiell anläggningstillgång* som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år redovisas som *kostnad* vid det första redovisningstillfället, om företaget gör motsvarande avdrag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och det kan antas att avdraget kommer att medges.

Allmänt råd

17.25 I juridisk person får anskaffningsvärdet för en *materiell anläggningstillgång* som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Allmänt råd

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

Kommentar

Anledningen till att beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats inte behöver räknas in i anskaffningsvärdet i juridisk person är att detta kan utgöra ett hinder för skattemässig avdragsrätt. För denna typ av utgifter kan det däremot bli aktuellt att redovisa en avsättning (se kapitel 21).

Upplysningar

Kommentar

Upplysningskravet avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL uppfylls genom att redovisa ackumulerade överavskrivningar som en obeskattad reserv och förändringen som en bokslutsdisposition.

Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill

Tillämpningsområde

Allmänt råd

18.1 Detta kapitel ska tillämpas på identifierbara *immateriella tillgångar* med undantag av

a) immateriella tillgångar som innehas för försäljning i *företagets* normala verksamhet (se kapitel 13 och 23), och
b) mineralrättigheter och mineralreserver som olja, naturgas och liknande ej förnyelsebara naturtillgångar.

I punkterna 18.29 och 18.30 finns särskilda regler för juridisk person. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

18.2 En *immateriell tillgång* är en icke-monetär tillgång utan fysisk form.
Finansiella tillgångar är inte immateriella tillgångar.

Allmänt råd

18.3 En *tillgång* är identifierbar om den

a) är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från *företaget* och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller *skuld*, eller
b) uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

Kommentar

Immateriella tillgångar kan vara anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4.

Goodwill är en immateriell tillgång som inte är identifierbar, varför goodwill inte omfattas av kapitlets tillämpningsområde. Goodwill hanteras i kapitel 19.

Hur ett *offentligt bidrag* som hänför sig till förvärv av en tillgång ska redovisas framgår av kapitel 24.

Enligt 7 kap. 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 4 och 5 kap. även i koncernredovisningen. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?

Lagtext

4 kap. 2 § ÅRL

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

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

Gemensamma bestämmelser

Kommentar

Enligt punkt 2.12 är en tillgång en resurs över vilken företaget har det *bestämmande inflytandet* till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.

Ett företag har bestämmande inflytande över en resurs, om det kan säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och samtidigt begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Företagets förmåga att utöva bestämmande inflytande över de framtida ekonomiska fördelarna har normalt sin grund i legala rättigheter, som kan göras gällande i domstol.

Vad gäller ekonomiska fördelar till följd av kunskap om marknader och teknik kan företaget ha bestämmande inflytande genom att kunskaperna skyddas av legala rättigheter såsom copyrights, överenskommelser om uppdelning av marknaden (där detta är tillåtet) eller av en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda.

Enligt punkt 2.18 ska ett företag redovisa en tillgång endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

18.4 Bedömningen av förväntade framtida ekonomiska fördelar ska göras med utgångspunkt i den information som är tillgänglig vid det första redovisningstillfället och utifrån rimliga och verifierbara antaganden.

Bedömningen ska vara företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under *tillgångens* återstående *nyttjandeperiod*, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.

Anskaffning genom separata förvärv

Kommentar

Villkoren i punkt 2.18 för att redovisa en tillgång är normalt uppfyllda för immateriella tillgångar som förvärvas separat.

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

Kommentar

Av kapitel 19 framgår att en förvärvsanalys ska upprättas vid ett rörelseförvärv. Av punkt 19.10 framgår hur anskaffningsvärdet för identifierbara tillgångar i den förvärvade enheten som ska redovisas separat ska fastställas. Av punkt 18.3 framgår i vilka fall en tillgång är identifierbar. Är tillgången inte identifierbar kan den inte särskiljas från goodwill.

För att tillgången ska kunna redovisas separat ska dess verkliga värde kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Kan inte värdet beräknas på ett tillförlitligt sätt kan inte tillgången särskiljas från goodwill.

Det bästa uttrycket för verkligt värde är priser på en *aktiv marknad*. En aktiv marknad finns för t.ex. överlåtbara licenser och produktionskvoter. Finns inte priser på en aktiv marknad bestäms det verkliga värdet genom att använda en värderingsteknik. Det innefattar att dels använda information om nyligen genomförda transaktioner mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, dels beräkna värdet med hjälp av en värderingsmetod.

Vissa företag som regelbundet förvärvar och säljer specifika immateriella tillgångar har utvecklat metoder för att indirekt beräkna verkliga värden. Sådana metoder kan vara användbara för beräkning av värdet på immateriella tillgångar vid rörelseförvärv. Det förutsätts att metoderna återspeglar aktuella transaktioner och beräkningssätt i den bransch där tillgången utnyttjas. Bland metoderna finns sådana som baseras på nyckeltal som härleds från specifika uppgifter hämtade från aktuell marknadsstatistik (t.ex. uppgifter om omsättning, marknadsandel eller lönsamhet). Andra förekommande metoder baseras på diskontering av beräknade framtida nettokassaflöden.

Om det verkliga värdet för en immateriell tillgång inte kan fastställas med hänvisning till en aktiv marknad, ska det värde som fastställs för tillgången, enligt punkt 19.10 tredje stycket begränsas till ett belopp som innebär att *negativ goodwill* inte uppkommer eller ökar.

Anskaffning genom intern upparbetning

Allmänt råd

18.5 Utgifter som inte får tas upp som *tillgång* och som alltid ska redovisas som *kostnader* är utgifter för

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

Allmänt råd

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

Kommentar

Exempel på när en interimspost normalt ska redovisas som tillgång är om det kan bli aktuellt med en återbetalning eller om tillgången går att sälja.

Allmänt råd

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

Kommentar

När det gäller redovisning av utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar finns två redovisningsprinciper som kan tillämpas, kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent. I kapitel 10 behandlas byte av redovisningsprincip.

Kostnadsföringsmodellen

Allmänt råd

18.8 Enlig kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som *kostnader* när de uppkommer.

Aktiveringsmodellen

Kommentar

Aktiveringsmodellen innebär att samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen ska kostnadsföras när de uppkommer (se punkt 18.11) och att samtliga utgifter som uppkommer under utvecklingsfasen ska aktiveras när förutsättningarna enligt punkt 18.12 är uppfyllda.

Allmänt råd

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

a) en forskningsfas, och
b) en utvecklingsfas.

Kan inte forskningsfasen särskiljas från utvecklingsfasen, ska arbetet anses tillhöra enbart forskningsfasen.

Allmänt råd

18.10 *Forskning* är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Kommentar

Exempel på forskningsverksamhet är

- verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,
- sökandet efter, utvärderingen av och det slutliga urvalet av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,
- sökandet efter alternativa material, produkter, processer, system eller tjänster, och
- formulering, utformning, utvärdering och det slutliga urvalet av möjliga alternativ avseende nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Exempel på utvecklingsverksamhet är

- utformning, konstruktion samt provning av prototyper och modeller,
- formgivning av verktyg, jiggar, gjutformar och stansar för ny teknik,
- formgivning, uppförande och drift av en pilotanläggning som inte är av tillräcklig storlek ekonomiskt för kommersiell produktion, och
- utformning, konstruktion och provning av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Forskningsfasen

Allmänt råd

18.11 Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen redovisas som *kostnader* när de uppkommer.

Utvecklingsfasen

Allmänt råd

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

a) Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas.
b) Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och att använda eller sälja den.
c) Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
d) Det är *sannolikt* att den immateriella anläggningstillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar.
e) Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
f) Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.

För att påvisa att tillgången sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar ska företaget uppskatta tillgångens framtida ekonomiska fördelar i enlighet med hur *nyttjandevärdet* beräknas i kapitel 27. Genereras fördelarna endast i kombination med andra tillgångar ska företaget i stället tillämpa reglerna för *kassagenererande enheter* i kapitel 27.

Kommentar

Att en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar innebär att företaget bland annat kan påvisa att det finns en marknad för det som produceras med tillgången eller för tillgången som sådan eller, om tillgången är avsedd att användas internt, dess användbarhet.

Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa, använda och dra nytta av den internt upparbetade immateriella anläggningstillgången (se punkt 18.12 e) kan framgå exempelvis av en affärsplan som visar vilka tekniska, finansiella och andra nödvändiga resurser som krävs och att företaget har förmåga att förfoga över dessa. Vidare kan företaget visa att det t.ex. har tillgång till extern finansiering genom ett lånelöfte från en finansiär.

Tillförlitliga uppgifter för att beräkna utgifter som kan hänföras till den internt upparbetade immateriella anläggningstillgången (se punkt 18.12 f) kan ofta hämtas ur företagets ekonomisystem. Dessa utgifter kan vara löner och andra utgifter för upphovsrätter eller licenser eller för utveckling av programvara.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

Lagtext

4 kap. 3 § ÅRL[14]

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

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 (2011:1554)*

Allmänt råd

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

Kommentar

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för upparbetning eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Anskaffning genom separata förvärv

Kommentar

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat utgörs av

- dess inköpspris ökat med tullavgifter och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och liknande, och
- eventuella direkt hänförbara utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

Kommentar

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv fastställs enligt punkt 19.10.

Anskaffning genom intern upparbetning

Allmänt råd

18.14 I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå

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

[14] Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL behandlar att materiella anläggningstillgångar i vissa fall får tas upp till bestämd mängd och fast värde (se kapitel 13 och 17). Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

b) identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
c) utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

Kommentar

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång utgörs av samtliga direkt hänförbara utgifter som krävs för att skapa, framställa och färdigställa tillgången för att användas på det sätt som företagsledningen avser, t.ex.

- utgifter för material och tjänster,
- utgifter för *ersättningar till anställda* som uppkommit vid upparbetningen av tillgången,
- avgifter för att registrera en juridisk rättighet, och
- avskrivningar på patent och licenser som använts för att upparbeta tillgången.

Vad gäller indirekta utgifter se punkt 18.13 med kommentar.

Väljer ett företag att räkna in *låneutgifter* i anskaffningsvärdet ska reglerna i kapitel 25 följas.

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgång i balansräkningen

Allmänt råd

18.15 Utgifter för en *immateriell tillgång* som har kostnadsförts tidigare räkenskapsår får inte därefter ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång.

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

18.16 Anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens *verkliga värde*.

Byten

Allmänt råd

18.17 Anskaffningsvärdet för en *immateriell tillgång* som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till *verkligt värde* på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda *likvida medel*.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det *redovisade värdet* på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en anläggningstillgång efter det första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning.

Avskrivning

Lagtext

4 kap. 4 § första och andra styckena ÅRL

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

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

– – – Lag (2004:1173)

Kommentar

Avskrivning, *avskrivningsbart belopp*, *nyttjandeperiod* och *restvärde* definieras och kommenteras i kapitel 17.

Allmänt råd

18.18 *Nyttjandeperioden* för en immateriell anläggningstillgång som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter får inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller de juridiska rättigheterna. Kan denna period förlängas, ska nyttjandeperioden innefatta förlängningsperioden eller förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att *företaget* kan förlänga avtalet utan betydande utgifter.

Nyttjandeperioden för andra tillgångar än de som avses i första stycket får inte fastställas till längre tid än tio år.

Kommentar

Nyttjandeperioden kan vara kortare än den period som avtalet eller rättigheterna omfattar om företaget inte avser att använda tillgången under hela avtalsperioden.

För tillgångar som inte följer av avtal eller andra juridiska rättigheter kan nyttjandeperioden inte med rimlig grad av säkerhet fastställas till längre tid än tio år.

Avskrivningsbeloppet för varje räkenskapsår ska redovisas som kostnad, om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång (lager och materiella anläggningstillgångar).

Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod

Allmänt råd

18.19 Det *avskrivningsbara beloppet* för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över *nyttjandeperioden*.

Allmänt råd

18.20 Ett *företag* ska anta att *restvärdet* för en immateriell anläggningstillgång är noll.

Första stycket gäller inte om det finns

a) ett åtagande av tredje part att köpa tillgången vid *nyttjandeperiodens* slut, eller
b) en *aktiv marknad* för tillgången och tillgångens restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt det är *sannolikt* att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

Allmänt råd

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

Kommentar

Faktorer som kan indikera att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med föregående balansdag är t.ex. förändrad användning, teknisk utveckling och att företaget gjort en nedskrivningsprövning. En förändring av nyttjandeperioden kan medföra att restvärdet behöver omprövas. Även det omprövade restvärdet ska uppskattas till prisnivån vid anskaffningstillfället. En ändring av nyttjandeperioden är en *ändrad uppskattning och bedömning*, se kapitel 10.

Allmänt råd

18.22 *Avskrivning* av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas.

Avskrivningsmetod

Allmänt råd

18.23 *Företaget* ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den immateriella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar.

Kan inte den förväntade förbrukningen av tillgångens framtida ekonomiska fördelar fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska företaget tillämpa en linjär avskrivningsmetod.

Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående *balansdag*.

Kommentar

En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

Nedskrivningar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

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

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

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.

Allmänt råd

18.24 Ett *företag* ska, utöver kraven i kapitel 27, beräkna *återvinningsvärdet* per *balansdagen* för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen. Detta gäller även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat.

Kommentar

Ett företag ska tillämpa kapitel 27 för att fastställa om en immateriell anläggningstillgång behöver skrivas ned. I det kapitlet anges när och hur tillgångarnas redovisade värden ska omprövas, hur återvinningsvärdet på en tillgång ska fastställas och när en nedskrivning ska redovisas eller återföras.

Att återvinningsvärdet ska beräknas för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen beror på att det fram till dess att tillgången är färdig att användas eller säljas ofta är osäkert om den kommer att kunna generera framtida ekonomiska fördelar som minst motsvarar anskaffningsvärdet.

Uppskrivningar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast

om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

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

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

Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § eller vid avyttring eller utrangering 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.

Kommentar

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

Allmänt råd

18.25 Tillämpas kostnadsföringsmodellen enligt punkt 18.8 får en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång inte skrivas upp.

Borttagande från balansräkningen

Allmänt råd

18.26 Ett *företag* ska inte längre redovisa en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen

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

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas.

Allmänt råd

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

Kommentar

Den *realisationsvinst* eller *realisationsförlust* som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad.

Upplysningar

Lagtext

5 kap. 3 § ÅRL

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

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,

3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavskrivet uppskrivningsbelopp,
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 skatteskäl, 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)*

Allmänt råd

18.28 De upplysningar som ett *företag* ska lämna enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad *nyttjandeperiod* eller avskrivningsprocent.

Kommentar

Ett företag som har utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar ska upplysa om huruvida kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen har tillämpats (upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper, se kapitel 8).

Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska upplysning lämnas om avskrivningstiden för en immateriell anläggningstillgång överstiger fem år samt skälen för den längre avskrivningstiden.

Enligt 5 kap. 11 § ÅRL och punkt 4.13 ska upplysning lämnas om det redovisade värdet på tillgångar som lämnats som säkerhet (t.ex. äganderättsförbehåll).

I förvaltningsberättelsen ska upplysning lämnas om viktiga förändringar av verksamheten (se punkt 3.7). Det innebär att upplysning kan behöva lämnas om avtalsenliga åtaganden att förvärva en immateriell anläggningstillgång.

Ett större företag ska lämna vissa upplysningar om forskning och utveckling i förvaltningsberättelsen, se punkt 3.9.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

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

Allmänt råd

18.30 I juridisk person får företaget välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen trots att aktiveringsmodellen valts i *koncernredovisningen*.

Upplysningar

Kommentar

Upplysningskravet avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL uppfylls genom att redovisa överavskrivningar som en bokslutsdisposition och ackumulerade överavskrivningar som en obeskattad reserv.

Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill

Tillämpningsområde

Allmänt råd

19.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av *rörelseförvärv* med undantag av

a) rörelseförvärv mellan företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande, och
b) rörelseförvärv i vilka separata företag eller verksamheter tillsammans bildar ett *joint venture* (se kapitel 15).

Kapitlet ska också tillämpas vid redovisning av *goodwill* både vid *förvärvstidpunkten* och senare.

Kommentar

Kapitlet innehåller regler om identifiering av förvärvare samt hur anskaffningsvärdet beräknas och fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder. Se även exempel 3–5.

Med samma bestämmande inflytande menas att samma part eller parter har ett bestämmande inflytande över företagen eller verksamheterna/rörelserna både före och efter rörelseförvärvet och inflytandet inte är tillfälligt. Parter kan vara både fysiska och juridiska personer. Storleken på innehaven före och efter rörelseförvärvet har inte någon betydelse vid fastställandet av om rörelseförvärvet inbegriper företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande.

Kapitlet ska tillämpas även om någon koncernredovisning inte upprättas, t.ex. för att koncernen är en mindre koncern (se 7 kap. 3 § ÅRL).

Enligt punkt 19.14 ska avskrivningar på goodwill göras enligt punkterna 18.18–18.23. Nedskrivning på goodwill görs enligt kapitel 27.

Allmänt råd

19.2 *Rörelseförvärv* är en transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare får det *bestämmande inflytandet* över en eller flera *verksamheter*/*rörelser* (de förvärvade enheterna).

Allmänt råd

19.3 *Verksamhet*/*rörelse* består av en integrerad mängd aktiviteter och *tillgångar* som bedrivs och styrs i syfte att ge

a) avkastning till investerare, eller
b) lägre *kostnader* eller andra ekonomiska fördelar direkt till deltagare.

Kommentar

Förvärv av en tillgång eller en grupp tillgångar som inte utgör en verksamhet är inte rörelseförvärv.

Rörelseförvärv kan göras på olika sätt, t.ex. genom att förvärva andelar av ett annat företags *eget kapital*, förvärva ett annat företags samtliga nettotillgångar, överta ett annat företags skulder eller förvärva vissa nettotillgångar av ett annat företag vilka tillsammans utgör en eller flera rörelser. Detta innebär att så kallade inkråmsförvärv är rörelseförvärv.

Rörelseförvärv kan t.ex. betalas genom att förvärvaren emitterar egetkapitalinstrument, erlägger *likvida medel* eller andra tillgångar samt genom en kombination av dem.

Rörelseförvärv kan ske mellan *ägare* i företag, mellan företag eller mellan ett företag och ägare i ett annat företag. Det kan innebära bildande av ett nytt företag som styr företagen eller de överförda verksamheterna eller en omstrukturering av ett eller flera av de berörda företagen.

En verksamhet består normalt av resurser och processer som resulterar i en produktion som i sin tur genererar eller kommer att generera intäkter. Om goodwill föreligger eller uppstår i en överförd mängd av aktiviteter och tillgångar, ska det överförda antas vara en verksamhet.

Enligt punkt 29.26 andra stycket avses med rena substansförvärv förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara tillgångar är byggnader eller mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och uppskjuten skatt. Vid ett rent substansförvärv kan det verkliga värdet av identifierbara nettotillgångar antas motsvara köpeskillingen varför någon goodwill inte uppstår.

Redovisning av rörelseförvärv

Lagtext

7 kap. 18 § ÅRL

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

Allmänt råd

19.4 Ett *rörelseförvärv* ska redovisas med tillämpning av förvärvsmetoden enligt 7 kap. 19–22 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

Det allmänna rådet innebär att poolningsmetoden enligt 7 kap. 23 § ÅRL inte ska tillämpas.

Förvärvsmetoden

Lagtext

7 kap. 19 § ÅRL

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)*

Lagtext

7 kap. 20 § ÅRL

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)

Lagtext

7 kap. 21 § ÅRL

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)

Lagtext

7 kap. 22 § ÅRL

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)*

Kommentar

Tillämpningen av förvärvsmetoden innebär att

- en förvärvare ska identifieras,
- anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas, och
- anskaffningsvärdet ska fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder.

En förvärvsanalys ska upprättas även om någon koncernredovisning inte upprättas, t.ex. för att koncernen är en mindre koncern (se 7 kap. 3 § ÅRL).

Allmänt råd

19.5 Ett *rörelseförvärv* ska redovisas från *förvärvstidpunkten*.

Den förvärvsanalys som ska upprättas enligt 7 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas per förvärvstidpunkten.

Förvärvstidpunkten är den tidpunkt då förvärvaren får *bestämmande inflytande* över den förvärvade enheten.

Kommentar

Redovisningen av rörelseförvärv bygger på enhetssynen. Det innebär att förvärvsanalysen upprättas per den tidpunkt då förvärvaren får bestämmande inflytande. Från och med denna tidpunkt ses förvärvaren och den förvärvade enheten som en redovisningsenhet. Tillämpningen av enhetssynen innebär vidare att alla tillgångar (inklusive goodwill) och skulder samt intäkter och kostnader medräknas i sin helhet även för delägda dotterföretag.

Vid förvärv av ytterligare andelar som får till följd att företaget får bestämmande inflytande, se punkt 19.23.

Identifiering av förvärvare

Allmänt råd

19.6 Vid rörelseförvärv ska en förvärvare identifieras. Förvärvaren är det företag som får *bestämmande inflytande* över den förvärvade enheten.

Kommentar

Även om det ibland kan vara svårt att identifiera förvärvaren finns det vanligtvis omständigheter som visar att ett av företagen är förvärvare. T.ex. om

- det verkliga värdet på det ena företaget är betydligt högre än på det andra, är företaget med det högre verkliga värdet den sannolika förvärvaren,
- rörelseförvärvet skett genom att egetkapitalinstrument med rösträtt bytts mot likvida medel eller andra tillgångar, är företaget som betalar med likvida medel eller andra tillgångar den sannolika förvärvaren, eller
- rörelseförvärvet får till följd att företagsledningen i ett av företagen är dominerande när det gäller att utse ny ledning, är företaget som är dominerande den sannolika förvärvaren.

Lagtext

7 kap. 22 a § ÅRL

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)*

Kommentar

I enstaka fall får ett företag äganderätten till aktierna i ett annat företag men emitterar som vederlag i samband med förvärvet så många aktier med rösträtt att det bestämmande inflytandet över den nybildade koncernen går över till ägarna av det företag vars aktier förvärvats. En sådan situation kallas ett omvänt förvärv. Trots att det företag som emit-

terar aktierna ur legal synpunkt kan betraktas som moderföretag eller som det företag som fortsätter verksamheten, är det företaget vars aktieägare får det bestämmande inflytandet över den nybildade koncernen som är förvärvare. Det företag som emitterar aktierna anses ha blivit förvärvat av det andra företaget. Det senare företaget anses vara förvärvare och tillämpar förvärvsmetoden på tillgångarna och skulderna i det företag som emitterar aktierna.

Beräkning av anskaffningsvärdet

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – *Lag (2011:1554)*

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

19.7 Anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas till summan av

a) köpeskillingen, det vill säga *verkligt värde* vid *förvärvstidpunkten* för erlagda *tillgångar* med tillägg av uppkomna och övertagna *skulder* samt emitterade *egetkapitalinstrument*,
b) utgifter som är direkt hänförliga till *rörelseförvärvet*, och
c) belopp enligt punkt 19.8.

Innehar företaget vid förvärvstidpunkten tidigare anskaffade egetkapitalandelar, är anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten

a) det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten på de tidigare anskaffade andelarna, samt
b) utgifter för de tillkommande andelarna enligt första stycket.

Värdet enligt andra stycket a får baseras på anskaffningsvärdet för de tillkommande andelarna.

Allmänt råd

19.8 Är det vid *förvärvstidpunkten sannolikt* att köpeskillingen kommer att justeras vid en senare tidpunkt och kan beloppet uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska beloppet ingå i det beräknade slutliga anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Anskaffningsvärdet ska justeras på *balansdagen* och när den slutliga köpeskillingen har fastställts. Justering får inte göras senare än ett år efter förvärvstidpunkten.
(BFNAR 2012:5)

Kommentar

Ett exempel på när justering av köpeskillingen kan bli aktuell är när det i avtalet om rörelseförvärvet finns villkor om att köpeskillingen ska justeras till följd av framtida resultat i den förvärvade enheten.

Justeringen av anskaffningsvärdet påverkar enbart goodwill eller negativ goodwill.

Fastställs den slutliga köpeskillingen senare än ett år efter förvärvstidpunkten ska effekterna redovisas i koncernresultaträkningen, se punkt 19.20.

Allmänt råd

19.9 Vid förvärv av färre än samtliga andelar av den förvärvade enheten ska värdet av minoritetens andel enligt punkt 19.19 läggas till anskaffningsvärdet.

Fördelning av anskaffningsvärde

Allmänt råd

19.10 I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara *tillgångar* och *skulder*, som enligt punkt 19.11 ska redovisas separat, fastställas till tillgångarnas och skuldernas *verkliga värden* vid *förvärvstidpunkten*, om inte något annat framgår av andra eller tredje styckena.

I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens

a) pensionsförpliktelser fastställas enligt kapitel 28,
b) *uppskjutna skattefordringar* och *uppskjutna skatteskulder* fastställas enligt kapitel 29, och
c) skulder för *aktierelaterade ersättningar* fastställas enligt kapitel 26.

Om det verkliga värdet för en *immateriell tillgång* inte kan fastställas med hänvisning till en *aktiv marknad*, ska det värde som fastställs för tillgången begränsas till ett belopp som innebär att *negativ goodwill* inte uppkommer eller ökar.

Allmänt råd

19.11 Identifierbara *tillgångar* och *skulder* ska redovisas separat endast om de uppfyller villkoren enligt punkt 2.18.

Identifierbara tillgångar och skulder ska redovisas separat till värdena enligt förvärvsanalysen.

Allmänt råd

19.12 En *avsättning* som avser utgifter för omstrukturering av den förvärvade enhetens verksamhet får ingå i förvärvsanalysen endast i den utsträckning som den förvärvade enheten redan före *förvärvstidpunkten* uppfyller villkoren enligt punkt 21.7 för att redovisa en avsättning.

En *skuld* för framtida förluster eller *kostnader* som förväntas uppkomma till följd av *rörelseförvärvet* får inte ingå i förvärvsanalysen.

Kommentar

Enligt punkt 18.3 är en tillgång identifierbar om den

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

Av punkt 29.21 framgår att ett företag inte får redovisa en uppskjuten skatteskuld för en *temporär skillnad* som härrör från den första redovisningen av goodwill. För rena substansförvärv, se punkt 29.26.

Förvärvade identifierbara tillgångar och skulder ska enligt punkt 19.10 värderas till verkligt värde. I kapitel 2 beskrivs olika värderingsgrunder. Tillgångar och skulder kan värderas enligt följande:

- *Materiella anläggningstillgångar* värderas till verkligt värde eller, om detta inte kan fastställas, till avskrivet återanskaffningsvärde.
- Immateriella tillgångar som handlas på en aktiv marknad, t.ex. överlåtbara licenser och produktionskvoter, värderas utifrån priserna på den aktiva marknaden.
- Färdigvarulager och produkter i arbete värderas till det belopp förvärvaren skulle ha erlagt vid ett direkt förvärv.
- Råvarulager värderas till beräknat återanskaffningsvärde.
- Pågående arbeten värderas enligt principen för successiv vinstavräkning.
- *Finansiella instrument* värderas till beräknat *nettoförsäljningsvärde*.
- Fordringar och skulder, som löper med ränta som avviker från marknadsmässig ränta, värderas till *nuvärde*.

En *ansvarsförbindelse* i den förvärvade enheten uppfyller normalt inte kriterierna för att redovisas som skuld. Uppfylls inte villkoren enligt punkt 2.18 påverkas det belopp som redovisas som goodwill eller negativ goodwill. Ett exempel på när en ansvarsförbindelse i den förvärvade enheten blir en avsättning i förvärvsanalysen är ett förvärv av ett utländskt dotterföretag där den nationella normgivningen tillåter att pensionsförpliktelser redovisas som ansvarsförbindelser.

Goodwill och negativ goodwill

Allmänt råd

19.13 *Goodwill* är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är högre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

Kommentar

Den förvärvade enhetens nettotillgångar är skillnaden mellan dess identifierbara tillgångar och skulder.

Vid förvärvstidpunkten ska förvärvaren redovisa den goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en tillgång i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för goodwill är värdet enligt punkt 19.13.

Allmänt råd

19.14 *Avskrivningar* på *goodwill* ska göras på det sätt som anges i punkterna 18.18–18.23.

Kommentar

Efter det första redovisningstillfället ska förvärvaren värdera goodwill till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar (se kapitel 27). Avskrivningarna ska göras på det sätt som anges i punkterna 18.18–18.23. Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång (i detta fall goodwill) anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Enligt punkt 18.18 andra stycket får nyttjandeperioden för andra tillgångar än sådana som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter inte fastställas till längre tid än tio år. Det innebär att goodwill inte får skrivas av under längre tid än tio år.

Allmänt råd

19.15 *Negativ goodwill* är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är lägre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

Kommentar

Den förvärvade enhetens nettotillgångar är skillnaden mellan dess identifierbara tillgångar och skulder.

Vid förvärvstidpunkten ska förvärvaren redovisa den negativa goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en skuld i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för negativ goodwill är värdet enligt punkt 19.15.

Allmänt råd

19.16 Visar förvärvsanalysen *negativ goodwill*, ska förvärvaren göra en ny identifiering och värdering av den förvärvade enhetens identifierbara *tillgångar* och *skulder* samt en ny beräkning av anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Kommentar

Negativ goodwill i förvärvsanalysen kan tyda på att identifierbara tillgångar har övervärderats eller att skulder inte har tagits med eller underskattats.

Allmänt råd

19.17 *Negativ goodwill* som kan hänföras till förväntade framtida förluster och *kostnader* som identifierats i förvärvarens plan för förvärvet och som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska redovisas i resultaträkningen samma räkenskapsår som dessa förluster och kostnader redovisas.

Uppkommer inte de förväntade framtida förlusterna och kostnaderna under de räkenskapsår de förväntas uppkomma, ska negativ goodwill upplösas enligt punkt 19.18.

Allmänt råd

19.18 *Negativ goodwill* som inte motsvaras av förväntade framtida förluster och *kostnader* enligt punkt 19.17 ska upplösas enligt följande.

Den del som inte överstiger *verkligt värde* på förvärvade identifierbara icke-monetära *tillgångar* ska upplösas i resultaträkningen på ett systematiskt sätt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig *nyttjandeperiod* för de tillgångar som är avskrivningsbara.

Den del som överstiger verkligt värde på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar ska redovisas i resultaträkningen under räkenskapsåret.

Värdering av minoritetens andel av tillgångar och skulder vid förvärvstidpunkten

Allmänt råd

19.19 Per *förvärvstidpunkten* ska förvärvaren värdera minoritetens andel av den förvärvade enhetens *tillgångar* och *skulder*, inklusive *goodwill* eller *negativ goodwill*, till *verkligt värde*.

Vid värderingen av minoritetens andel får förvärvaren utgå från sitt anskaffningsvärde för andelarna vid den senaste transaktionen.

Kommentar

Det verkliga värdet på minoritetens andel i punkt 19.19 första stycket kan t.ex. bestämmas utifrån det förvärvade företagets aktiekurs på en marknadsplats.

Tillämpas förenklingsregeln i punkt 19.19 andra stycket kan värdet på minoritetens andel bestämmas genom proportionering. Om t.ex. 80 % av andelarna i ett företag förvärvas för 80, får värdet på minoritetens andel således bestämmas till 20.

Justering av förvärvsanalysen

Allmänt råd

19.20 I det fall förutsättningarna för förvärvsanalysen är ofullständiga ska förvärvsanalysen justeras för att bättre återspegla faktiska förhållanden vid *förvärvstidpunkten*. Justeringarna ska göras retroaktivt inom tolv månader efter förvärvstidpunkten. Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten ska redovisas som en *ändrad uppskattning och bedömning* (se kapitel 10). *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning och påverkar koncernresultaträkningen.

I juridisk person påverkas anskaffningsvärdet oavsett när tilläggsköpeskillingen betalas.

Koncernresultaträkning

Allmänt råd

19.21 Den förvärvade enhetens *intäkter* och *kostnader* efter *förvärvstidpunkten* ska ingå i koncernresultaträkningen baserade på förvärvarens anskaffningsvärde för den förvärvade enhetens identifierade *tillgångar* och *skulder*.

Kommentar

Punkt 19.21 innebär t.ex. att avskrivningar på förvärvade avskrivningsbara tillgångar baseras på tillgångarnas värde i förvärvsanalysen.

Förändringar i innehavet

Allmänt råd

19.22 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som redan är dotterföretag får anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara *tillgångar* och *skulder* som har fastställts enligt punkt 19.10 inte ändras.

Förvärv eller avyttring av andelar i företag som är dotterföretag såväl före som efter förändringen ska anses vara en transaktion mellan *ägarna*.

Kommentar

Vid förvärv av ytterligare andelar i företag som redan är dotterföretag upprättas inte någon ny förvärvsanalys eftersom moderföretaget redan har bestämmande inflytande. Eftersom förändringar i innehavet i företag som är dotterföretag enbart är en transaktion mellan ägarna redovisas inte någon vinst eller förlust i resultaträkningen utan effekten av transaktionen redovisas enbart i *eget kapital*.

Allmänt råd

19.23 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som inte är dotterföretag så att *bestämmande inflytande* uppkommer, ska de ursprungliga andelarna i *koncernredovisningen* anses avyttrade. Vinst eller förlust, beräknad som skillnaden mellan *verkligt värde* och koncernmässigt *redovisat värde*, ska redovisas i koncernresultaträkningen.

Kommentar

Vid förvärv av ytterligare andelar i ett företag så att företaget blir dotterföretag ska en förvärvsanalys upprättas (se punkt 19.5).

Punkt 19.23 innebär att de ursprungliga andelarna anses avyttrade och att andelar i ett dotterföretag har förvärvats.

Koncernmässigt redovisat värde är det värde som andelen har i koncernredovisningen. Dotterföretagets resultat, ägartransaktioner samt avskrivning på goodwill och koncernmässiga övervärden är exempel på sådant som får till följd att det koncernmässiga värdet förändras.

Allmänt råd

19.24 Avyttras andelar i ett dotterföretag så att *bestämmande inflytande* inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i *koncernredovisningen* och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i koncernresultaträkningen.

Första stycket ska tillämpas även om bestämmande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen, ska de redovisas enligt kapitel 11, 12, 14 eller 15 med det *verkliga värdet* vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

Kommentar

Efter avyttring av andelar så att det avyttrade företaget inte längre är ett dotterföretag klassificeras eventuellt återstående innehav utifrån bestämmelserna i kapitel 11, 12, 14 och 15.

Ett exempel på när bestämmande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring kan vara en riktad emission till annan än moderföretaget.

Upplysningar

Lagtext

7 kap. 15 § ÅRL

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)*

Rörelseförvärv under räkenskapsåret

Allmänt råd

19.25 För varje väsentligt *rörelseförvärv* under räkenskapsåret ska upplysning lämnas om *förvärvstidpunkten* samt namn på och beskrivning av de förvärvade enheter som ingår i rörelseförvärvet.

Allmänt råd

19.26 Upplysning ska lämnas om hur minoritetens andel av det förvärvade företagets *tillgångar* och *skulder*, inklusive *goodwill* eller *negativ goodwill*, har värderats i förvärvsanalysen.

Goodwill

Allmänt råd

19.27 De upplysningar om *goodwill* som ska lämnas enligt 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta tillämpad *nyttjandeperiod* eller avskrivningsprocent.

Kommentar

Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska upplysning lämnas om avskrivningstiden för en immateriell anläggningstillgång (i detta fall goodwill) överstiger fem år samt skälen för den längre avskrivningstiden.

Företaget ska även lämna en specifikation enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL.

Negativ goodwill

Allmänt råd

19.28 Redovisas *negativ goodwill* enligt punkt 19.18 andra stycket ska upplysning lämnas om belopp samt hur företaget avser att redovisa negativ goodwill i resultaträkningen.

Redovisning i juridisk person

Kommentar

Redovisningen av förändringar i innehavet enligt punkterna 19.22–19.24 påverkar inte det redovisade värdet på andelarna i juridisk person utan enbart värdet i koncernen (se under rubriken Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person i kapitel 9).

Kapitel 20 – Leasingavtal

Tillämpningsområde

Allmänt råd

20.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av samtliga *leasingavtal* med undantag av

a) licensavtal (se kapitel 18), och
b) *operationella leasingavtal* som är *förlustkontrakt* (se kapitel 21).

I punkt 20.29 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

20.2 Ett *leasingavtal* är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en *tillgång* i utbyte mot betalning.

Kommentar

Kapitlet ska tillämpas på leasingavtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet. Kapitlet tillämpas däremot inte på serviceavtal som inte överför rätten att använda en tillgång från en part till en annan.

Vissa avtal är inte utformade som ett hyresavtal men överlåter i praktiken rätten att använda en tillgång mot betalning. Sådana avtal ska därmed redovisas enligt detta kapitel. Det gäller t.ex. outsourcing-avtal, avtal i telekombranschen som ger rätt till kapacitet och så kallade take-or-pay-avtal (ett avtal där en köpare måste betala oavsett om den levererade tjänsten eller varan tas emot eller inte, t.ex. ett avtal där ett företag förvärvar en leverantörs hela kraftproduktion).

Exempel på licensavtal (se punkt 20.1 a) är avtal för film, videoinspelning, manuskript, patent och upphovsrätt (copyright).

Klassificering av leasingavtal

Allmänt råd

20.3 Ett *leasingavtal* ska, redan när avtalet ingås, klassificeras som antingen ett *finansiellt leasingavtal* eller ett *operationellt leasingavtal*.

Ett finansiellt leasingavtal är ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en *tillgång* i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Ett operationellt leasingavtal är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal.

Kommentar

Det beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets juridiska form om ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt eller operationellt. Situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt är t.ex. att

- äganderätten till tillgången kommer att överföras till leasetagaren vid leasingperiodens slut,
- leasetagaren har rätt att köpa tillgången till ett pris som understiger förväntat verkligt värde med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets ingående framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas,
- leasingperioden omfattar större delen av tillgångens ekonomiska livslängd även om äganderätten inte kommer att övergå till leasetagaren,
- nuvärdet av minimileaseavgifterna vid leasingperiodens början uppgår till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde, och
- den leasade tillgången är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda tillgången utan att väsentliga ändringar görs.

Andra situationer som enskilt eller tillsammans indikerar att ett leasingavtal ska klassificeras som ett finansiellt leasingavtal är t.ex. om

- leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid men får bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen,
- vinster och förluster som hänför sig till förändringar av tillgångens restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften som motsvarar större delen av försäljningspriset vid leasingperiodens slut), och
- leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

Situationerna ovan är inte alltid avgörande för klassificeringen. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalet inte i allt väsentligt överför risker och fördelar som är förknippade med att äga tillgången till leasetagaren, ska avtalet klassificeras som operationellt.

Allmänt råd

20.4 Klassificeringen av ett *leasingavtal* får inte ändras under leasingperioden, om inte en överenskommelse har träffats om att ändra villkoren i leasingavtalet på annat sätt än genom förnyelse av avtalet. Ändras villkoren ska klassificeringen omprövas.

Leasetagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd

20.5 En leasetagare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa rättigheter och skyldigheter enligt ett *finansiellt leasingavtal* som *tillgång* och *skuld* i balansräkningen.

Tillgången och skulden ska redovisas till det lägsta av tillgångens *verkliga värde* och *nuvärdet* av *minimileaseavgifterna*, fastställda vid leasingavtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående och upplägg av *leasingavtalet* ska läggas till det belopp som redovisas som en tillgång.

Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska *leasingavtalets implicita ränta* användas. Kan leasingavtalets implicita ränta inte bestämmas, ska leasetagarens *marginella låneränta* användas.

Allmänt råd

20.6 *Minimileaseavgifter* är för leasetagaren de betalningar, exklusive *variabla avgifter*, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av denne närstående företag.

Allmänt råd

20.7 *Leasingavtalets implicita ränta* är den diskonteringssats som för leasegivaren vid *leasingavtalets* ingående resulterar i att summan av *nuvärdet* av *minimileaseavgifterna* och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det *verkliga värdet* för det leasade objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.

Allmänt råd

20.8 *Marginell låneränta* är den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande *leasingavtal*.

Kan räntesatsen enligt första stycket inte fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som, vid leasingavtalets ingående, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

Allmänt råd

20.9 En leasetagare ska fördela *minimileaseavgifterna* enligt ett *finansiellt leasingavtal* på ränta och amortering av *skulden* enligt *effektivräntemetoden*.

Ränta enligt första stycket ska fördelas över leasingperioden genom att belasta varje räkenskapsår med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive räkenskapsår redovisade skulden.

Variabla avgifter ska redovisas som *kostnad* det räkenskapsår utgifterna uppkommer.

Kommentar

Effektivräntemetoden beskrivs i kapitel 11.

Allmänt råd

20.10 *Variabel avgift* är den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.

Kommentar

Exempel på andra faktorer är viss procent av försäljning, nyttjandenivå, prisindex eller marknadsränta.

Allmänt råd

20.11 En leasad *tillgång* enligt ett *finansiellt leasingavtal* ska skrivas av enligt reglerna i detta allmänna råd om *avskrivning* av tillgångar av motsvarande slag. Kan det inte med rimlig grad av säkerhet fastställas att äganderätten kommer att övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden, ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden eller *nyttjandeperioden* om den är kortare.

Kommentar

En leasetagare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivning.

Upplysningar

Lagtext

5 kap. 10 § andra och tredje styckena ÅRL

– – –

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

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

Allmänt råd

20.12 En leasetagare ska lämna följande upplysningar om *finansiella leasingavtal*:

a) *Redovisat värde* per *balansdagen* för varje tillgångspost i balansräkningen.
b) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga *leasingavtal*.

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 gäller också för tillgångar leasade enligt finansiella leasingavtal.

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 10 § även på *koncernredovisningen*. Vad som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Leasetagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

Allmänt råd

20.13 En leasetagare ska redovisa leasingavgifter enligt ett *operationellt leasingavtal*, inklusive första förhöjd hyra men exklusive utgifter för tjänster som försäkring och underhåll, som *kostnad* linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om

a) det bättre återspeglar leasetagarens ekonomiska nytta under perioden och detta oavsett om avgifterna fördelas på annat sätt, eller
b) avgifterna är upplagda på ett sådant sätt att de endast ökar i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasegivarens förväntade kostnadsökningar.

Upplysningar

Allmänt råd

20.14 En leasetagare ska lämna följande upplysningar om *operationella leasingavtal*:

a) Summan av framtida *minimileaseavgifter* per *balansdagen* avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
   a. inom ett år,
   b. senare än ett år men inom fem år, och
   c. senare än fem år.
b) Summan av räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter.
c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga *leasingavtal*.

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Leasegivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd

20.15 En leasegivare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa en *tillgång* enligt ett *finansiellt leasingavtal* som fordran i balansräkningen. Det redovisade beloppet ska motsvara *nettoinvesteringen i ett leasingavtal*.

Direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås ska periodiseras över leasingperioden.

Kommentar

Exempel på direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås är provisioner och arvoden för juridiska tjänster.

Vad som gäller för en leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare framgår under egen rubrik.

Allmänt råd

20.16 *Bruttoinvestering i ett leasingavtal* är summan av

a) de *minimileaseavgifter* som leasegivaren erhåller enligt ett *finansiellt leasingavtal*, och
b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

Nettoinvestering i ett leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till *leasingavtalets implicita ränta*.

Allmänt råd

20.17 *Minimileaseavgifter* är för leasegivaren de betalningar, exklusive *variabla avgifter*, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuella restvärden som garanterats av leasetagaren eller av denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.

Kommentar

Leasingavtalets implicita ränta respektive marginell låneränta definieras i punkterna 20.7 och 20.8

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

Allmänt råd

20.18 En leasegivare ska fördela den finansiella intäkten enligt ett *finansiellt leasingavtal* så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad *nettoinvestering i ett leasingavtal*.

Finns en indikation på att det uppskattade, ej garanterade restvärdet som använts vid beräkningen av leasegivarens *bruttoinvestering i ett leasingavtal* har minskat väsentligt, ska de finansiella intäkterna under den återstående leasingperioden ändras och effekten redovisas i resultaträkningen.

Tillverkare och återförsäljare

Kommentar

En tillverkare eller en återförsäljare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa tillgången i fråga. När sådana företag ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund uppkommer följande två slag av intäkter:

- Det normala försäljningspriset med avdrag för rabatter enligt de principer som företaget tillämpar vid en försäljning.
- Finansiell intäkt som redovisas över leasingperioden.

Allmänt råd

20.19 En tillverkare eller en återförsäljare ska vid leasingperiodens början redovisa en försäljningsintäkt till följd av ett *finansiellt leasingavtal* till det lägsta av *tillgångens verkliga värde* och *nuvärdet* av *minimileaseavgifterna* beräknat till marknadsränta.

Den leasade tillgångens *redovisade värde* minskat med nuvärdet av ej garanterat restvärde ska redovisas som kostnad för såld vara vid leasingperiodens början.

Kommentar

Vinsten eller förlusten är skillnaden mellan försäljningsintäkten och kostnaden för sålda varor.

Allmänt råd

20.20 Används osedvanligt låg ränta ska försäljningsintäkten redovisas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

Utgifter i samband med ingående och upplägg av ett *finansiellt leasingavtal* ska redovisas som en *kostnad* när vinsten från försäljningen redovisas.

Upplysningar

Allmänt råd

20.21 En leasegivare ska lämna följande upplysningar om *finansiella leasingavtal*:

a) Ej intjänade finansiella intäkter.
b) Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.
c) Reservering för osäkra fordringar som avser *minimileaseavgifter*.
d) *Variabla avgifter* som ingår i räkenskapsårets *resultat*.
e) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga *leasingavtal*.

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifterna ska klassificeras som omsättningstillgång eller anläggningstillgång enligt kapitel 4.

Leasegivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

Allmänt råd

20.22 En leasegivare ska redovisa leasingavgifter, inklusive första förhöjd hyra men exklusive inkomster för tjänster som försäkring och underhåll, från *operationella leasingavtal* som *intäkt* linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

Allmänt råd

20.23 Det *redovisade värdet* på en *tillgång* som leasas ut ska ökas med direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett *operationellt leasingavtal* ingås. Utgifterna ska kostnadsföras över leasingperioden utifrån samma grund som leasingintäkten.

Kommentar

Avskrivningsbara leasade tillgångar ska skrivas av enligt samma principer som leasegivaren tillämpar för liknande tillgångar.

En leasegivare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivningar.

Tillverkare och återförsäljare

Allmänt råd

20.24 En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska inte redovisa en försäljning när ett *operationellt leasingavtal* ingås.

Kommentar

Eftersom de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång inte överförs i ett operationellt leasingavtal är det inte att jämställa med försäljning. Tillgången ska då klassificeras om från omsättningstillgång till anläggningstillgång, se punkt 4.4.

Upplysningar

Allmänt råd

20.25 En leasegivare ska lämna följande upplysningar om *operationella leasingavtal*:

a) Summan av framtida *minimileaseavgifter* per *balansdagen* avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
   a. inom ett år,
   b. senare än ett år men inom fem år, och
   c. senare än fem år.
b) Summan av *variabla avgifter* som ingår i räkenskapsårets resultat.
c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga *leasingavtal*.

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Dessutom gäller upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 för tillgångar utleasade enligt operationella leasingavtal.

Sale-and-lease-back-transaktioner

Kommentar

En sale-and-lease-back-transaktion är till sin form en försäljning av en tillgång och en efterföljande leasing av samma tillgång. Försäljningspriset på tillgången och villkoren i leasingavtalet är ofta beroende av varandra eftersom de avtalats tillsammans. Avgörande för hur en sale-and-lease-back-transaktion ska redovisas är om leasingtransaktionen ger upphov till ett finansiellt eller operationellt leasingavtal.

Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal

Allmänt råd

20.26 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett *finansiellt leasingavtal* ska leasetagaren periodisera det belopp med vilket försäljningspriset överstiger *tillgångens redovisade värde* som *intäkt* över leasingperioden.

Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett operationellt leasingavtal

Allmänt råd

20.27 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett *operationellt leasingavtal* och som baseras på *verkligt värde*, ska leasetagaren redovisa eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen det räkenskapsår som försäljningen skett.

Även om försäljningspriset understiger verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust redovisas det räkenskapsår som försäljningen skett. I de fall en förlust kompenseras genom att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, ska skillnaden tas upp som *tillgång* och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som den leasade tillgången förväntas bli nyttjad.

Överstiger försäljningspriset verkligt värde ska skillnaden periodiseras över den leasade tillgångens förväntade *nyttjandeperiod*.

Upplysningar

Allmänt råd

20.28 Upplysningskraven i detta kapitel gäller även för sale-and-lease-back-transaktioner.

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan vid sale-and-lease-back-transaktioner också innehålla information om unika eller ovanliga avtalsvillkor.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

20.29 I juridisk person får alla *finansiella leasingavtal* redovisas som *operationella leasingavtal*.

Kommentar

En juridisk person som väljer att redovisa finansiella leasingavtal som operationella ska lämna de upplysningar som krävs för operationella leasingavtal, se punkterna 20.14 och 20.25.

Kapitel 21 – Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar

Tillämpningsområde

Allmänt råd

21.1 Detta kapitel ska tillämpas på *avsättningar*, *ansvarsförbindelser* och *eventualtillgångar* med undantag av avsättningar i samband med

a) *kontrakt som verkställs längre fram* och som inte är förlustbringande,
b) *leasingavtal* (se kapitel 20),
c) *entreprenadavtal* (se kapitel 23),
d) förpliktelser avseende *ersättningar till anställda* (se kapitel 28), och
e) *inkomstskatt* (se kapitel 29).

Trots det som sägs i första stycket ska detta kapitel tillämpas på *operationella leasingavtal* som har blivit *förlustkontrakt*.

I punkt 21.21 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

21.2 Med *kontrakt som verkställs längre fram* avses kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.

Allmänt råd

21.3 Ett *förlustkontrakt* är ett kontrakt där *företagets* oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet. Med oundvikliga utgifter avses det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

Kommentar

Avsättning, ansvarsförbindelse och eventualtillgång definieras under respektive rubrik nedan.

Begreppet avsättning används ibland i samband med poster som innehåller *avskrivningar*, nedskrivningar och osäkra fordringar. Dessa är justeringar av tillgångars redovisade värden och således inte avsättningar. Sådana värdejusteringar behandlas därför inte i detta kapitel.

Ett exempel på när ett operationellt leasingavtal blivit ett förlustkontrakt är när ett företag som har ett operationellt leasingavtal är förpliktat att betala leasingavgifter till leasegivaren för en tillgång som det inte längre har behov av.

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. på *koncernredovisningen* och det som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Avsättningar

Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?

Lagtext

3 kap. 9 § ÅRL

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

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

Kommentar

En *avsättning* är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

Allmänt råd

21.4 Ett *företag* ska endast redovisa en *avsättning* om

a) företaget på *balansdagen* har en befintlig *legal förpliktelse* eller *informell förpliktelse* till följd av en inträffad händelse,
b) det är *sannolikt* att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och
c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Allmänt råd

21.5 En *legal förpliktelse* är en förpliktelse till följd av

a) ett kontrakt,
b) lagstiftning, eller
c) annan laglig grund.

Allmänt råd

21.6 En *informell förpliktelse* är en förpliktelse till följd av att *företaget*

a) på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt och aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, samt
b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

Kommentar

Avsättningen ska redovisas i balansräkningen. Avsättningsbeloppet redovisas som en *kostnad* i resultaträkningen om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång, t.ex. lager eller materiella anläggningstillgångar.

Villkoret att företaget ska ha en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad händelse innebär att företaget i praktiken inte har någon annan realistisk möjlighet än att reglera förpliktelsen. Så är fallet när en reglering av förpliktelsen kan framtvingas med stöd av lag eller när företaget har en informell förpliktelse där den inträffade händelsen har skapat välgrundade förväntningar hos externa parter om att företaget kommer att fullgöra förpliktelsen. Förpliktelser som har samband med företagets framtida handlande, dvs. den framtida driften, uppfyller inte detta villkor oavsett hur sannolikt det är att de ska inträffa eller om de följer av avtal. Ett företag kan på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav ha för avsikt eller vara tvingat att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden, t.ex. genom att vara tvunget att installera rökfilter i en fabrik. Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt handlande, t.ex. genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det inte någon befintlig förpliktelse för en sådan framtida utgift och en avsättning får inte redovisas.

Allmänt råd

21.7 Vid omstrukturering av en verksamhet får en *avsättning* endast redovisas om *företaget* måste fullfölja omstruktureringen till följd av en *legal förpliktelse* eller *informell förpliktelse*. En informell förpliktelse innebär att företaget har en fastställd och utförlig omstruktureringsplan och att de som berörs har en välgrundad uppfattning att omstruktureringen kommer att genomföras.

Av omstruktureringsplanen ska minst framgå

a) vilken verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
b) vilka driftställen som främst berörs,
c) det ungefärliga antalet anställda som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,
d) de utgifter åtgärderna kommer att medföra, och
e) när planen kommer att genomföras.

En välgrundad uppfattning enligt första stycket innebär att företaget har påbörjat genomförandet av omstruktureringsplanen eller har tillkännagett huvuddragen till dem som berörs.

Kommentar

En omstrukturering bygger på en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

- omfattningen av en viss verksamhet i företaget, eller
- det sätt på vilket verksamheten bedrivs.

Allmänt råd

21.8 Vid omstrukturering av en verksamhet får *avsättning* inte göras för utgifter som hör samman med den framtida verksamheten.

Kommentar

Exempel på utgifter som hör samman med den framtida verksamheten är

- omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,
- marknadsföring, eller
- investeringar i nya system och distributionsnät.

Dessa utgifter får inte redovisas som avsättning utan de redovisas i resultaträkningen oberoende av omstruktureringen.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd

21.9 En *avsättning* ska vid det första redovisningstillfället, värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på *balansdagen*.

Avsättningen ska redovisas till *nuvärdet* av de framtida betalningar som krävs för att reglera förpliktelsen, om effekten av när i tiden betalningen sker är väsentlig. Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den räntesats före skatt som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker som är förknippade med framtida betalningar till den del riskerna inte beaktats genom att justeringar gjorts vid bedömningen av de framtida betalningarna.

Vinster vid förväntade avyttringar av *tillgångar* ska inte beaktas vid värderingen av en avsättning.

Kommentar

Den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse är det som företaget rationellt sett skulle betala för att reglera den på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part.

Uppskattningarna av ett utfall bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, av yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av *händelser efter balansdagen* beaktas.

Osäkerhet kring det belopp som ska avsättas hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. När avsättningen avser en stor mängd poster kan alla tänkbara utfall vägas samman med deras respektive sannolikheter. Följande exempel visar hur avsättningen kan beräknas.

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköpet. Om mindre defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 1 miljon kronor. Om större defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner kronor. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året beräknas 75 procent av de sålda varorna vara felfria, 20 procent kommer att ha mindre defekter och 5 procent kommer att ha större defekter. Avsättningen beräknas som sannolikheten för ett utflöde för garantiåtagandena som en helhet. Väntevärdet för reparationsutgiften blir (75 % av noll) + (20 % av 1 miljon) + (5 % av 4 miljoner) = 400.000 kronor.

Allmänt råd

21.10 Om det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse förväntas helt eller delvis bli ersatt av tredje part, t.ex. genom försäkringsersättning, ska gottgörelsen redovisas som en *tillgång*, om det är så gott som säkert att *företaget* kommer att erhålla gottgörelsen när förpliktelsen regleras. Det belopp som redovisas som tillgång får inte överstiga avsättningsbeloppet.

Tillgången enligt första stycket får inte kvittas mot *avsättningen* i balansräkningen. I resultaträkningen får däremot gottgörelsen kvittas mot den *kostnad* som motsvarar avsättningen.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Allmänt råd

21.11 En *avsättning* får tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

Allmänt råd

21.12 En *avsättning* ska omprövas varje *balansdag* och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller *materiella anläggningstillgångar*.

Allmänt råd

21.13 En förändring av det *redovisade värdet* på en *avsättning* till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som räntekostnad.

Kommentar

En redovisning enligt punkt 21.13 blir aktuell när en avsättning är värderad till nuvärde.

Ansvarsförbindelser

Allmänt råd

21.14 En *ansvarsförbindelse* är

a) en möjlig förpliktelse till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom *företagets* kontroll, inträffar eller uteblir, eller
b) en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som *skuld* eller *avsättning* eftersom det inte är *sannolikt* att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Ett företag ska redovisa en ansvarsförbindelse inom linjen i balansräkningen (se kapitel 4). I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Upplysningar om ansvarsförbindelser).

Ett företag som har tecknat ett avtal som innebär en förpliktelse, t.ex. tecknat en borgensförbindelse, ska redovisa förpliktelsen som en ansvarsförbindelse. Detsamma gäller för ett företag som innehar andelar i exempelvis ett handelsbolag en ansvarsförbindelse eftersom företaget ansvarar fullt ut för handelsbolagets skulder och förpliktelser. Konsolideras handelsbolaget redovisas ingen ansvarsförbindelse i koncernredovisningen.

Eventualtillgångar

Allmänt råd

21.15 En *eventualtillgång* är en möjlig *tillgång* till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom *företagets* kontroll, inträffar eller uteblir.

Kommentar

Ett företag ska inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Upplysningar om eventualtillgångar).

Upplysningar

Upplysningar om avsättningar

Lagtext

3 kap. 10 § ÅRL

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)*

Allmänt råd

21.16 Ett *företag* ska för varje slag av *avsättning* specificera

a) det *redovisade värdet* vid räkenskapsårets början och slut,
b) de ytterligare avsättningar som gjorts under räkenskapsåret, inklusive justeringar till följd av förändring av *nuvärdet*,
c) belopp som tagits i anspråk under räkenskapsåret, samt
d) outnyttjade belopp som har återförts under räkenskapsåret.

Företaget ska även lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär.

Kommentar

Alla företag ska lämna upplysningar enligt punkt 21.16.

Upplysningar om ansvarsförbindelser

Allmänt råd

21.17 Ett *företag* ska, för varje slag av *ansvarsförbindelse* på *balansdagen*, lämna en kortfattad beskrivning av ansvarsförbindelsens karaktär, om inte sannolikheten för en reglering är ytterst liten. En sådan beskrivning ska alltid lämnas om företaget har tecknat ett borgensåtagande eller liknande eller är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

Följande upplysningar ska lämnas för varje slag av ansvarsförbindelse om det inte är *praktiskt ogenomförbart*:

a) En uppskattning av dess finansiella effekt värderad enligt principerna i punkterna 21.9–21.13.
b) En indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.
c) Möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna en eller flera upplysningar enligt andra stycket, ska detta förhållande anges. *(BFNAR 2012:5)*

Upplysningar om eventualtillgångar

Allmänt råd

21.18 Ett *företag* ska lämna en beskrivning av karaktären på *eventualtillgångar* om ett inflöde av resurser är *sannolikt*. Dessutom ska upplysning lämnas om företagets uppskattning av eventualtillgångarnas finansiella effekt, om det inte är *praktiskt ogenomförbart* och det kan göras utan oskälig *kostnad*.

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna upplysning enligt första stycket, ska detta förhållande anges.

Allmänt råd

21.19 Ett krav är *praktiskt ogenomförbart* om *företaget* inte kan uppfylla det trots varje rimlig ansträngning att göra det.

Upplysningar som har skadlig inverkan

Allmänt råd

21.20 I ytterst sällsynta fall behöver upplysningar enligt punkterna 21.16–21.18 inte lämnas, om det har en skadlig inverkan på *företagets* förhandlingsläge i en tvist med andra parter.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

21.21 I juridisk person får en *avsättning* till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats redovisas successivt över *tillgångens nyttjandeperiod*.

Kapitel 22 – Skulder och eget kapital

Tillämpningsområde

Allmänt råd

22.1 Detta kapitel ska tillämpas vid *klassificering* av ett företags utfärdade *finansiella instrument* som antingen *skuld* eller *eget kapital* med undantag av följande finansiella instrument:

a) Företagets rättigheter och förpliktelser för *ersättningar efter avslutad anställning* (se kapitel 28).
b) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid *rörelseförvärv* (se kapitel 19).
c) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser avseende *aktierelaterade ersättningar* (se kapitel 26) med undantag av egna aktier som köps, säljs, emitteras eller sägs upp i samband med ett företags aktieoptionsprogram eller andra avtal om aktierelaterade ersättningar.

Allmänt råd

22.2 Detta kapitel ska även tillämpas vid *redovisning* av *egetkapitalinstrument* som utfärdas till utomstående i deras egenskap av *ägare* med undantag av redovisning av *aktierelaterade ersättningar* eller liknande i form av egetkapitalinstrument (t.ex. aktier och aktieoptioner) som lämnas som ersättning för varor eller tjänster från leverantörer och anställda, i deras roll som leverantör eller anställd (se kapitel 26).

Kommentar

I bilaga 1 till ÅRL och kapitel 4 anges i vilka poster skulder och eget kapital ska redovisas i balansräkningen.

I kapitel 6 anges hur räkenskapsårets förändringar i eget kapital ska specificeras i den finansiella rapporten. I kapitlet anges också hur tillskott som ett företag får utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte, inklusive koncernbidrag, ska redovisas i juridisk person. Återbetalning av sådana tillskott behandlas också i kapitel 6.

Hur minoritetens andel av tillgångar och skulder värderas vid *förvärvstidpunkten* framgår av kapitel 19. Hur *minoritetsintresset* redovisas i *koncernredovisningen* efter förvärvet framgår av kapitel 9.

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 5 kap. även i koncernredovisningen.

Allmänt råd

22.3 *Egetkapitalinstrument* är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags *tillgångar* efter avdrag för alla dess *skulder*.

Kommentar

Av kapitel 2 framgår att eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder. En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. Eget kapital består framför allt av medel som tillskjutits av ägarna samt vinster och förluster efter avdrag för utdelning och återbetalning av tillskott till ägarna.

Allmänt råd

22.4 *Ägare* är innehavare av *finansiella instrument* som klassificerats som *eget kapital* i det ägda företagets redovisning.

Klassificering

Allmänt råd

22.5 Klassificeringen av ett *företags* utfärdade *finansiella instrument* som antingen *skuld* eller *eget kapital* ska baseras på instrumentets ekonomiska innebörd om inte annat följer av punkterna 22.6 och 22.9.

Kommentar

Klassificeringen baseras på instrumentets ekonomiska innebörd, vilken kan skilja sig från den juridiska formen. Ett instrument klassificeras som skuld utifrån ekonomisk innebörd, t.ex. om

- instrumentets andel av företagets nettotillgångar vid en likvidation är begränsat till ett maximalt belopp (dvs. ett tak),
- innehavaren av ett inlösbart instrument har rätt till ett belopp som har värderats på annat sätt än enligt det allmänna rådet (t.ex. enligt god redovisningssed i ett annat land),
- instrumentet förpliktar företaget att betala innehavaren före en likvidation, t.ex. som en obligatorisk utdelning, eller
- instrumentet innehåller villkor som antingen förpliktigar emittenten att lösa in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en fastställd eller fastställbar tidpunkt eller ger innehavaren rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en viss tidpunkt eller därefter.

Vissa finansiella instrument klassificeras som eget kapital, trots att de motsvarar definitionen av en skuld, eftersom instrumenten representerar en residual rätt i företagets nettotillgångar. Dessa instrument är följande två slag:

- Ett inlösbart instrument som ger innehavaren rätt att sälja tillbaka instrumentet till emittenten i utbyte mot *likvida medel* eller annan *finansiell tillgång* eller som automatiskt inlöses eller återköps av emittenten om en osäker framtida händelse inträffar eller om innehavaren av instrumentet avlider eller går i pension klassificeras som eget kapital om instrumentet har samtliga följande egenskaper och villkor:
  - Innehavaren har rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation.
  - Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.
  - Alla instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser har identiska egenskaper.
  - Instrumentet medför inte några avtalsenliga förpliktelser, utöver återköp eller inlösen, att erlägga likvida medel eller annan finansiell tillgång till ett annat företag eller att byta finansiella tillgångar eller *finansiella skulder* med ett annat företag på villkor som kan vara oförmånliga för företaget och det är inte heller fråga om ett avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument.

  - De totala förväntade *kassaflödena* som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd baseras huvudsakligen på *resultatet*, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd, exklusive instrumentets eventuella effekter.
- Ett instrument, eller delar av ett instrument, som är underordnat alla andra instrumentklasser om det innebär att företaget åläggs en förpliktelse att ge ut en proportionell andel av företagets nettotillgångar till någon annan endast om företaget träder i likvidation.

Allmänt råd

22.6 Poster som är *eget kapital* enligt bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) får inte redovisas som *skuld*. Sådana poster ska definieras utifrån sin juridiska innebörd.

Kommentar

Den juridiska innebörden regleras i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Redovisning

Emission av aktier eller andra egetkapitalinstrument

Allmänt råd

22.7 Ett *företag* ska redovisa en ökning av *eget kapital* när en utomstående part är skyldig att överföra kontanter eller andra resurser till företaget i utbyte mot emitterade aktier eller andra *egetkapitalinstrument*.

En ökning av eget kapital ska också redovisas om företaget erhållit kontanter eller andra resurser innan egetkapitalinstrumentet är emitterat, och företaget inte kan krävas på återbetalning.

Allmänt råd

22.8 Aktier eller andra *egetkapitalinstrument* ska värderas till *verkligt värde* av de kontanter eller andra resurser som *företaget* mottagit eller har att fordra.

Direkta utgifter i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas som avdragspost från *eget kapital*.

Kommentar

Punkterna 22.7 och 22.8 gäller även vid emission av teckningsoptioner och liknande egetkapitalinstrument.

Fordringsbeloppet för ej inbetalt kapital avseende aktier eller andra egetkapitalinstrument som tecknats innan företaget erhåller kontanter eller andra resurser ska enligt bilaga 1 till ÅRL redovisas som tillgång. I en ekonomisk förening redovisas de insatser som inte fullgjorts som en avdragspost inom eget kapital (se 3 kap. 6 § ÅRL).

Konvertibla skuldinstrument eller liknande sammansatta finansiella instrument

Allmänt råd

22.9 Vid emission av konvertibla skuldinstrument eller liknande *sammansatta finansiella instrument* som består av både en skuldkomponent och en egetkapitalkomponent ska likviden fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten. Skuldbeloppet ska fastställas till det *verkliga värdet* för en liknande *skuld* som saknar rätt till konvertering eller har en liknande egetkapitalkomponent. Fördelningen får inte ändras senare räkenskapsår.

Direkta utgifter i samband med emissionen ska fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten utifrån de relativa verkliga värdena på respektive komponent.

Allmänt råd

22.10 I de *finansiella rapporter* som upprättas efter det år då ett konvertibelt skuldinstrument eller ett liknande *sammansatt finansiellt instrument* emitterades ska varje skillnad mellan skuldkomponenten och det belopp som ska betalas på förfallodagen redovisas systematiskt som en tillkommande räntekostnad genom tillämpning av *effektivräntemetoden* (se kapitel 11).

Upplysningar

Lagtext

5 kap. 13 § ÅRL

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

Förvärv av egna aktier

Lagtext

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

– – –

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

– – – *Lag (2005:556)*

Kommentar

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Företagets aktier kan däremot förvärvas och innehas av andra företag i koncernen.

Eftersom köp, försäljning, emission eller inlösen av egna aktier enligt 5 kap. 14 § ÅRL ska redovisas mot eget kapital redovisas inte någon vinst eller förlust i resultaträkningen.

Ett dotterföretags innehav av andelar i moderföretaget ska minska eget kapital i koncernbalansräkningen.

Värdeöverföring till ägare

Allmänt råd

22.11 En utdelning på eller återbetalning av ett *egetkapitalinstrument* ska redovisas som *skuld* när behörigt organ har fattat beslut om utdelningen eller återbetalningen.

Skulden ska värderas till det *redovisade värdet* på den *tillgång* som ska överföras.

Kommentar

Ett företag ska minska eget kapital med de belopp som överförs till ägarna. När det gäller redovisning av utdelning där företaget är skyldigt att betala ägarens skatt på utdelningen ska även skatten redovisas mot eget kapital, se punkt 29.28.

Ibland överför ett företag andra tillgångar än kontanter som utdelning till ägarna. När behörigt organ har fattat beslut om en sådan överföring, och företaget har en skyldighet att överföra andra tillgångar än kontanter till ägarna, ska detta redovisas som en skuld.

Hur återbetalning av tillskott som ett företag fått utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte ska redovisas framgår av kapitel 6.

Kapitel 23 – Intäkter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

23.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av *intäkter* från följande typer av transaktioner och händelser:

a) Försäljning av varor.

b) Tjänsteuppdrag och *entreprenadavtal.*
c) Annans användning av ett *företags tillgångar*, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Kapitlet behandlar inte intäkter från följande transaktioner och händelser:
a) Leasing (se kapitel 20).
b) Utdelning på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se kapitel 14 och 15).
c) Förändringar i det *verkliga värdet* av *finansiella tillgångar* och *finansiella skulder* eller effekter av att de avyttras (se kapitel 11 och 12).
d) *Offentliga bidrag* (se kapitel 24, 36 och 37).
e) Erhållna gåvor (se kapitel 36 och 37).

I punkterna 23.31–23.37 finns särskilda regler för juridisk person.

Värdering av intäkter

Allmänt råd

23.2 Det inflöde av ekonomiska fördelar som *företaget* erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som *intäkt*.

Kommentar

Belopp som erhålls för annans räkning, såsom omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatt och mervärdesskatt, medför inte ekonomiska fördelar för företaget och ökar inte *eget kapital* och är därför inte en intäkt. På motsvarande sätt medför inte heller inflöden av ekonomiska fördelar som erhålls för en huvudmans räkning att företagets eget kapital ökar. Företagets intäkt är erhållen provision. Belopp som erhålls för en huvudmans räkning är däremot inte en intäkt.

Allmänt råd

23.3 Ett *företag* ska värdera en *intäkt* till det *verkliga värdet* av det som erhållits eller kommer att erhållas, om inte annat följer av punkt 23.6. Avdrag ska göras för handelsrabatter, mängdrabatter och liknande prisavdrag.

Uppskjuten betalning

Allmänt råd

23.4 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är det *verkliga värdet* av en *intäkt nuvärdet* av alla framtida betalningar.

Redovisning

Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet:
a) Gällande ränta för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet.
b) En ränta som diskonterar det nominella beloppet till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

Kommentar

Ett exempel på när köparen erhåller en finansiering är när ett företag erbjuder köparen en räntefri kredit eller accepterar en fordringsväxel med lägre ränta än marknadsräntan som betalning.

Skillnaden mellan ersättningens verkliga värde och det nominella värdet ska redovisas som ränteintäkt enligt punkt 23.28 samt kapitel 11.

Byte av varor eller tjänster

Allmänt råd

23.5 En *intäkt* får inte redovisas vid byte av varor eller tjänster mot
a) likartade varor eller tjänster, eller
b) olikartade varor eller tjänster om transaktionen saknar kommersiell innebörd.

Allmänt råd

23.6 Vid byte av varor och tjänster mot olikartade varor eller tjänster i en transaktion som har kommersiell innebörd ska *intäkten* bestämmas till *verkligt värde* på det som erhållits, justerat för eventuella överförda *likvida medel*.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till det *redovisade värdet* på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Identifiering av en transaktion

Allmänt råd

23.7 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat sägs i andra och tredje styckena.

Om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden och om delarna och beloppen kan identifieras separat, ska en transaktion redovisas i delar.

Två eller flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås annars.

Kommentar

Ett exempel på när delar kan identifieras separat är när försäljningspriset på en produkt inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll. I sådana fall periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Motsvarande gäller om försäljningspriset på en produkt eller tjänst inkluderar ett identifierbart belopp avseende ett kundlojalitetsprogram.

Ett exempel på när två eller fler transaktioner ska redovisas tillsammans är när ett företag säljer varor och samtidigt ingår en överenskommelse om att köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen.

Försäljning av varor

Allmänt råd

23.8 Ett *företag* ska redovisa en *intäkt* från försäljning av varor när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda, och

a) företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
b) företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
c) de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

En intäkt får, enligt punkt 2.18, redovisas endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Bedömningen av när ett företag har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet kräver en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförts. I de flesta fall sammanfaller överföringen av risker och fördelar med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller t.ex. vid försäljning inom detaljhandeln.

Exempel på när ett företag behåller väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet av varan är om

- företaget behåller en förpliktelse avseende varans funktion som inte omfattas av normala garantiåtaganden,
- intäkten från en försäljning är beroende av att köparen säljer varan,
- en installation utgör en betydande del av avtalet och installationen inte har slutförts av företaget, eller
- köparen enligt försäljningsavtalet har rätt att häva köpet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att köpet hävs.

I de fall företaget endast behåller en oväsentlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan, är transaktionen en försäljning och ska redovisas som en intäkt. T.ex. redovisas en intäkt om det säljande företaget behåller ägandet av varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. På samma sätt ska företaget redovisa en intäkt om företaget erbjuder en kund att få pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd. I det fallet ska företaget redovisa en *avsättning* för returer enligt kapitel 21.

Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal

Lagtext

4 kap. 10 § ÅRL

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

Kommentar

4 kap. 10 § ÅRL innebär att pågående arbeten för någon annans räkning under vissa förhållanden får värderas över anskaffningsvärdet (successiv vinstavräkning).

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på *koncernredovisningen*.

Allmänt råd

23.9 *Uppdrag* är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt *entreprenadavtal*.

Allmänt råd

23.10 *Entreprenadavtal* är ett särskilt framförhandlat avtal om ett *uppdrag* som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.

Allmänt råd

23.11 *Uppdrag på löpande räkning* är ett *uppdrag* där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.

Allmänt råd

23.12 *Uppdrag till fast pris* är ett *uppdrag* som inte är ett *uppdrag på löpande räkning*.

Allmänt råd

23.13 Reglerna i detta kapitel ska tillämpas på varje enskilt *uppdrag* om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.14–23.16.

Allmänt råd

23.14 Omfattar ett avtal flera *uppdrag* ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om

a) separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
b) varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.

Allmänt råd

23.15 Flera avtal ska, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som *ett uppdrag* om

a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
c) uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Allmänt råd

23.16 Innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett *uppdrag* ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om

a) uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
b) överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

Uppdrag på löpande räkning

Allmänt råd

23.17 Inkomst från *uppdrag på löpande räkning* ska redovisas som *intäkt* i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.

Kommentar

Punkt 23.17 innebär att faktureringstidpunkten inte styr tidpunkten för intäktsredovisning.

Uppdrag till fast pris – successiv vinstavräkning

Allmänt råd

23.18 Kan det ekonomiska utfallet av ett *uppdrag till fast pris* beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som *intäkt* respektive *kostnad* med utgångspunkt från färdigställandegraden på *balansdagen*.

Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om

a) uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt,
b) det är *sannolikt* att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla *företaget*,
c) färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och
d) de uppdragsutgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

23.19 Uppdragsinkomsten ska omfatta

a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och
b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av *uppdraget*, anspråk och incitamentsersättningar i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster som kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

23.20 Uppdragsutgifter ska omfatta
a) utgifter som har direkt samband med det enskilda *uppdraget*,
b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Allmänt råd

23.21 Ett *företag* ska följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna varje *balansdag*.

Allmänt råd

23.22 Ett *företag* ska fastställa färdigställandegraden för ett *uppdrag* genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet.

Kommentar

Beroende på typ av uppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av
- förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på balansdagen och beräknade totala uppdragsutgifter,
- utfört arbete på basis av gjorda undersökningar, eller
- den fysiska färdigställandegraden för uppdraget.

Delbetalningar och förskott från beställaren motsvarar ofta inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt och kan därför normalt inte ligga till grund för att fastställa färdigställandegraden.

Allmänt råd

23.23 Kan det ekonomiska utfallet av ett *uppdrag* inte beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska en *intäkt* endast redovisas med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som *sannolikt* kommer att ersättas av beställaren.

Kommentar

Uppdragsutgifterna redovisas som kostnader det räkenskapsår de uppkommer. När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av uppdraget inte längre föreligger, ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas enligt punkt 23.18.

Allmänt råd

23.24 Är det *sannolikt* att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett *uppdrag*, ska den befarade förlusten redovisas som en *kostnad* oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Allmänt råd

23.25 Är det inte längre *sannolikt* att betalning kommer att erhållas för belopp som redan har redovisats som *intäkt*, ska det belopp som sannolikt inte kommer att erhållas redovisas som *kostnad*.

Allmänt råd

23.26 En *intäkt* från ett tjänsteuppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en bestämd tidsperiod ska redovisas linjärt över denna tidsperiod, om inte någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden.

Om en specifik aktivitet är mer väsentlig än andra aktiviteter, ska intäkten redovisas när den specifika aktiviteten har utförts.

Kvittning

Allmänt råd

23.27 Upparbetade intäkter för vart och ett av *uppdragen* ska minskas med de belopp som fakturerats. En nettopost som är en *tillgång* får inte kvittas mot en nettopost som är en *skuld* om de inte avser samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperiod.

Ränta, royalty och utdelning

Allmänt råd

23.28 Ett *företag* ska redovisa ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning till följd av någon annans användning av företagets *tillgångar* som *intäkt* när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Ränta enligt första stycket ska redovisas som intäkt enligt *effektivräntemetoden*.

Royalty enligt första stycket ska periodiseras i enlighet med överenskommelsens ekonomiska innebörd.

Utdelning enligt första stycket ska redovisas när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts.

Kommentar

En intäkt får, enligt punkt 2.18, redovisas endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Upplysningar

Allmänt råd

23.29 Ett *företag* ska lämna följande upplysningar:

a) De *redovisningsprinciper* som tillämpats för intäktsredovisningen.
b) De metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden.

Allmänt råd

23.30 Ett *företag* ska lämna följande upplysningar om pågående *uppdrag* per *balansdagen*:

a) Upparbetade *intäkter*.
b) Fakturerade belopp.
c) Av beställaren innehållna belopp.

Kommentar

Av beställaren innehållna belopp är belopp som har delfakturerats enligt fastställd plan och som beställaren innehåller enligt kontraktsvillkoren tills samtliga i kontraktet angivna villkor har uppfyllts eller fel åtgärdats.

Redovisning i juridisk person

Uppdrag till fast pris – färdigställandemetoden

Allmänt råd

23.31 För pågående arbeten i branscher som avses i 17 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § samma lag som *intäkt* senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som *tillgång* och fakturerade belopp som *skuld* om inte annat framgår av punkt 23.32.

Första stycket gäller endast om *företaget* redovisar samtliga uppdrag som omfattas av 17 kap. 27 § inkomstskattelagen på samma sätt. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Enligt bilaga 1 till ÅRL är det tillåtet att nettoredovisa utgifterna och de fakturerade beloppen.

I de flesta fall är det inget problem att avgöra när ett arbete ska resultatavräknas. I en del fall kan det däremot vara problem, t.ex. när beställaren och uppdragstagaren är överens om att arbetet är klart men uppdragstagaren åtar sig en del mindre justeringar. Inom byggbranschen är det vanligt med slutbesiktningar med protokoll i vilka mindre anmärkningar kan förekomma. Resultatavräkning ska göras även om mindre justeringar kvarstår. Kostnader för de tillkommande arbetena ska redovisas som skuld.

Har företaget även uppdrag till fast pris som inte omfattas av ILs möjligheter att redovisas enligt färdigställandemetoden ska dessa uppdrag redovisas enligt punkterna 23.18–23.26.

Allmänt råd

23.32 Tillämpas färdigställandemetoden och är det *sannolikt* att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett *uppdrag*, ska den befarade förlusten redovisas som en *kostnad* oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Uppdragsutgifter ska omfatta

a) utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Uppdragsinkomsten ska omfatta

a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och
b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar.

Kommentar

Även ett företag som tillämpar färdigställandemetoden behöver följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under den tid uppdraget fullgörs.

Allmänt råd

23.33 Tillämpas färdigställandemetoden ska punkterna 23.31 och 23.32 tillämpas på varje enskilt *uppdrag* om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.34–23.36.

Allmänt råd

23.34 Tillämpas färdigställandemetoden och omfattar ett avtal flera *uppdrag* ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om

a) separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
b) varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.

Allmänt råd

23.35 Tillämpas färdigställandemetoden ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som *ett uppdrag* om

a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
c) uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Allmänt råd

23.36 Tillämpas färdigställandemetoden och innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett *uppdrag*, ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om

a) uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
b) överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

Allmänt råd

23.37 En juridisk person som tillämpar färdigställandemetoden (punkterna 23.31–23.36) får byta till successiv vinstavräkning (punkterna 23.18–23.26).

Byte från successiv vinstavräkning till färdigställandemetoden får endast göras om det finns särskilda skäl. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Ett exempel på särskilda skäl är att en ny ägare tillämpar färdigställandemetoden. Ett annat exempel är att verksamheten minskat i betydande omfattning och de administrativa resurserna till följd av detta har minskat i sådan omfattning att kraven enligt punkt 23.18 inte längre kan uppfyllas.

Kapitel 24 – Offentliga bidrag

Tillämpningsområde

Allmänt råd

24.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av och upplysningar om erhållna *offentliga bidrag*.

I punkt 24.9 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

24.2 *Offentliga bidrag* är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

Kommentar

Ett exempel på formellt fristående organ som bildats av EU, staten och kommuner är regionala utvecklingsfonder.

Offentliga bidrag inkluderar inte andra former av offentliga stöd där ett värde inte rimligtvis kan fastställas och inte heller transaktioner med staten eller offentliga organ vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner.

Redovisning av offentliga bidrag

Allmänt råd

24.3 Ett *offentligt bidrag* som inte är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som *intäkt* när villkoren för att få bidraget uppfyllts.

Allmänt råd

24.4 Ett *offentligt bidrag* som är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som *intäkt* när prestationen utförs.

Har bidraget tagits emot innan villkoren för att redovisa det som intäkt har uppfyllts, ska bidraget redovisas som *skuld*.

Kommentar

Av punkt 2.18 framgår att en intäkt endast får redovisas om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen *sannolikt* kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

24.5 Ett *offentligt bidrag* som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång ska minska *tillgångens* anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald *intäkt*.

Kommentar

Ett bidrag som minskar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens *nyttjandeperiod* i form av lägre *avskrivningar*. Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Allmänt råd

24.6 Ett *offentligt bidrag* ska värderas till det *verkliga värdet* av den *tillgång* som *företaget* fått eller kommer att få.

Upplysningar

Allmänt råd

24.7 Ett *företag* ska lämna upplysningar om

a) karaktären på och omfattningen av *offentliga bidrag* som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
b) villkor som inte uppfyllts avseende offentliga bidrag som har redovisats som *skuld*, samt
c) *ansvarsförbindelser* och *eventualtillgångar* som är förknippade med offentliga bidrag.

Lagtext

5 kap. 3 § första stycket 1 ÅRL

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

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,

– – – Lag (2010:1515)

Allmänt råd

24.8 Har anläggningstillgångar anskaffats med *offentligt bidrag*, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse *tillgångarnas* redovisade anskaffningsvärde.

Uppgift ska lämnas om bidragets storlek samtliga år som *företaget* nyttjar tillgången.

Kommentar

Enligt 7 kap. 14 § första stycket ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § även på *koncernredovisningen* och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har minskat anskaffningsvärdet.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

24.9 I juridisk person får ett *offentligt bidrag* som hänför sig till förvärv av en omsättningstillgång minska *tillgångens* anskaffningsvärde.

Kapitel 25 – Låneutgifter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

25.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av *låneutgifter*.

I punkt 25.7 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

25.2 *Låneutgifter* är ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital.

Med ränta på kapital enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554) avses låneutgifter enligt första stycket.

Kommentar

Låneutgifter kan t.ex. innefatta

- räntekostnader beräknade enligt *effektivräntemetoden*,
- räntedelen i *finansiella leasingavtal*, och
- valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i *utländsk valuta* till den del valutakursdifferansen kan anses utgöra en justering av räntekostnad.

Redovisning

Allmänt råd

25.3 *Låneutgifter* ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till, om inte företaget väljer att räkna in låneutgifterna i anskaffningsvärdet enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554).

Lagtext

4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL

– – –

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

– – – Lag (2011:1554)

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Låneutgifter som får räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

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

Kommentar

Lånas kapital upp specifikt i syfte att tillverka en tillgång, får företaget endast räkna in låneutgifter för kapital som använts för investeringen. Lånas däremot kapital upp generellt, bestäms de låneutgifter som får räknas in i anskaffningsvärdet genom att en räntesats fastställs och multipliceras med tillgångens investeringsbelopp. Räntesatsen ska

motsvara det vägda genomsnittet av företagets *kostnader* för utestående lån under tillverkningsperioden, exklusive låneutgifter relaterade till lån som tagits upp specifikt för tillgången. Summan av de låneutgifter som räknas in i anskaffningsvärdet under en period får inte överstiga summan av de verkliga låneutgifter som uppkommit under samma period.

Tidpunkt från vilken låneutgifter ska räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

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

a) utgifter som ingår i *tillgångens* anskaffningsvärde har uppkommit,
b) låneutgifter har uppkommit, och
c) aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas, har påbörjats.

Låneutgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

25.6 Följande *låneutgifter* får inte räknas in i *tillgångens* anskaffningsvärde:

a) Låneutgifter som uppkommer då tillverkningen av tillgången är avbruten under en längre period.
b) Låneutgifter som uppkommer efter det att i huvudsak alla aktiviteter är slutförda som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång innan den kan användas eller säljas.

Kommentar

Låneutgifter som uppkommer under en temporär fördröjning får däremot räknas in i tillgångens anskaffningsvärde om fördröjningen är en nödvändig del av processen för att tillgången ska kunna användas eller säljas. Det gäller t.ex. den tid som behövs för att ett lager av ost eller vin ska mogna eller om högt vattenstånd försenar byggandet av en bro och detta är vanligt under byggnadsperioden i det aktuella geografiska området.

Upplysningar

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket andra meningen ÅRL ska upplysning lämnas om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet. Upplysningen ska lämnas i not.

Redovisning i juridisk person

Redovisning

Allmänt råd

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

Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar

Tillämpningsområde och definitioner

Allmänt råd

26.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av *aktierelaterade ersättningar* med undantag av ersättning för nettotillgångar som förvärvats i samband med ett *rörelseförvärv*.

Kapitlet ska även tillämpas på sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till aktierelaterade ersättningar.

Allmänt råd

26.2 *Aktierelaterade ersättningar* är ersättningar till parter, inklusive anställda, som levererat varor eller tjänster till *företaget* där ersättningen regleras antingen med företagets *egetkapitalinstrument* eller med kontanter (eller andra tillgångar) till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets egetkapitalinstrument.

Allmänt råd

26.3 *Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument* är ersättningar genom vilka *företaget* förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets *egetkapitalinstrument*.

Allmänt råd

26.4 *Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter* är ersättningar genom vilka *företaget* förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig *skulder* till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets *egetkapitalinstrument*.

Kommentar

Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter inkluderar så kallade syntetiska optioner. Ett företag kan t.ex. som en del av *ersättningar till anställda* tilldela syntetiska optioner som ger rätt till en framtida kontantersättning baserad på ökningen av företagets aktiekurs under en angiven tidsperiod.

Redovisning

Allmänt råd

26.5 Ett *företag* ska redovisa varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av *aktierelaterade ersättningar* när varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget ska redovisa en motsvarande ökning av

a) *eget kapital* om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av *aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument*, eller
b) *skuld* om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av *aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*.

Kommentar

Om varorna eller tjänsterna inte uppfyller villkoren för att redovisas som *tillgångar* (se punkt 2.18), ska de redovisas som kostnad.

Ökningen av eget kapital redovisas i posten Övrigt tillskjutet kapital i *koncernredovisningen*. I juridisk person redovisas ökningen som balanserad vinst.

Allmänt råd

26.6 *Aktierelaterad ersättning* intjänas direkt om den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, inte behöver fullgöra en viss tjänstgöringsperiod innan denne har en ovillkorad rätt till ersättningen. Om det inte finns belägg för motsatsen, ska tjänsten anses ha utförts och redovisas i sin helhet vid *tilldelningstidpunkten*. Även motsvarande ökning av *eget kapital* eller *skuld* ska redovisas i dess helhet.

Allmänt råd

26.7 Intjänas *aktierelaterad ersättning* först när den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, fullgjort en viss tjänstgöringsperiod ska företaget anta att tjänsten kommer att utföras under intjänandeperioden. I det fallet ska tjänsten, samt motsvarande ökning av *eget kapital* eller *skuld*, redovisas när tjänsten utförs.

Värdering

Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument

Allmänt råd

26.8 Ett *företag* ska värdera varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av *aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument* till varornas eller tjänsternas *verkliga värde*, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Kan det verkliga värdet inte uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska varornas eller tjänsternas värde beräknas till de tilldelade *egetkapitalinstrumentens* verkliga värde.

Har tjänster utförts av anställda, eller andra personer som utför liknande tjänster, ska tjänsternas värde beräknas till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde.

Allmänt råd

26.9 Det *verkliga värdet* på tilldelade *egetkapitalinstrument* ska bestämmas per *tilldelningstidpunkten* om tjänsten utförts av anställda eller andra personer som utför liknande tjänster. För övriga fall är värderingstidpunkten den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls.

Allmänt råd

26.10 *Tilldelningstidpunkt* är den tidpunkt då ett företag ingår ett avtal om *aktierelaterade ersättningar*.

Är ett avtal om aktierelaterade ersättningar beroende av ett godkännande, t.ex. av aktieägarna, är tilldelningstidpunkten den tidpunkt då avtalet godkänts.

Allmänt råd

26.11 Vid den initiala värderingen av de tilldelade *egetkapitalinstrumenten* ska hänsyn tas till marknadsvillkor (t.ex. en viss ökning av företagets aktiekurs) och villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. ett aktiesparprogram där villkoret är att köpa och behålla aktier en viss tid). De tilldelade egetkapitalinstrumenten får inte omvärderas, oavsett utfallet av dessa villkor.

Vid uppskattningen av det antal egetkapitalinstrument som förväntas tjänas in ska hänsyn tas till tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid) och prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex. viss vinstökning). Antalet ska justeras varje *balansdag* och vid intjäningsperiodens slut.

Kommentar

Villkoren delas in enligt följande:

- Intjäningsvillkor.
  - Tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid).
  - Prestationsvillkor.
    - Marknadsvillkor (t.ex en viss ökning av företagets aktiekurs).
    - Prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex en viss vinstökning).
- Villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. aktiesparprogram).

Marknadsvillkor och villkor som inte är intjäningsvillkor påverkar inte antalet egetkapitalinstrument som förväntas eller slutligt tjänas in.

Tjänstevillkor och prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor påverkar inte värderingen av ett egetkapitalinstrument.

Redovisning

Aktier

Allmänt råd

26.12 Det *verkliga värdet* för tilldelade aktier ska bestämmas enligt följande:

a) Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.

b) Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas, t.ex.
   a. en nyligen genomförd transaktion med företagets aktier, eller
   b. en nyligen genomförd oberoende värdering av företaget eller dess huvudsakliga tillgångar.

c) Finns inte något observerbart marknadspris och är det *praktiskt ogenomförbart* att bestämma det verkliga värdet enligt b på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med hjälp av en värderingsteknik som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt. En tillämpning av värderingstekniken ska ge en uppskattning av vad priset på aktierna skulle ha varit vid *tilldelningstidpunkten* vid en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att affären genomförs. Används en värderingsteknik för att bestämma verkligt värde ska den värderingsteknik användas som bäst lämpar sig för att bestämma det verkliga värdet och som är i överensstämmelse med generellt accepterade värderingstekniker.

Aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument

Allmänt råd

26.13 Det *verkliga värdet* för tilldelade aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument ska bestämmas enligt följande:

a) Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.
b) Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas t.ex. en nyligen genomförd transaktion med optionen.
c) Finns inte något observerbart marknadspris och är det *praktiskt ogenomförbart* att med observerbar företagsspecifik marknadsinformation bestämma det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med en optionsvärderingsmodell som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt.

Kommentar

Tillämpas punkt 26.13 c ska de faktorer som används i modellen (t.ex. vägt genomsnittligt pris per aktie, lösenpris, förväntad volatilitet, optionens löptid, förväntad utdelning och den riskfria räntan) baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt. Av punkt 26.12 framgår hur det verkliga värdet ska bestämmas för aktier som används vid bestämmandet av det genomsnittliga priset per aktie. Uppskattningen av den förväntade volatiliteten ska vara konsekvent med den värderingsmetod och de antaganden som användes för att bestämma det verkliga värdet på aktierna.

Ändrade intjäningsvillkor

Allmänt råd

26.14 Ändras intjäningsvillkoren så att det gynnar den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, ska hänsyn till detta tas vid redovisningen av *aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument*.

Om det *verkliga värdet* på tilldelade *egetkapitalinstrument* ökar (eller antalet tilldelade egetkapitalinstrument ökar) enligt en värdering före respektive efter ändringen, ska det tillkommande verkliga värdet innefattas i värderingen av de tjänster som erhålls som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Det tillkommande verkliga värdet utgörs av skillnaden mellan det verkliga värdet på instrumenten efter ändringen och de ursprungliga instrumenten, båda värderade per ändringstidpunkten.

Kommentar

Exempel på ändrade intjäningsvillkor är sänkt lösenpris på en option, förkortad intjänandeperiod eller ändrade eller borttagna prestationsvillkor.

Förkortad intjänandeperiod och förändringar av prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor påverkar inte värderingen av egetkapitalinstrumentet utan antalet instrument som förväntas tjänas in (se punkt 26.11) eller periodiseringen.

Allmänt råd

26.15 Ett *företag* som ändrar intjäningsvillkoren så att det sammanlagda *verkliga värdet* på de tilldelade *egetkapitalinstrumenten* minskar eller på annat sätt uppenbarligen inte gynnar den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, ska fortsätta att redovisa de erhållna tjänsterna som om ändringen inte hade inträffat.

Indragning eller reglering

Allmänt råd

26.16 Ett *företag* ska redovisa en indragning eller reglering av *aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument* som en förkortning av intjänandeperioden genom att redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter

Allmänt råd

26.17 Ett *företag* ska värdera varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av *aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter* till *skuldens verkliga värde*. Företaget ska fram till dess skulden är reglerad omvärdera skulden per varje *balansdag* och per likviddagen samt redovisa varje förändring i resultaträkningen.

Aktierelaterade ersättningar med kontantreglering som alternativ

Allmänt råd

26.18 Ger ett avtal om *aktierelaterade ersättningar* ett *företag* eller dess motpart rätt att avgöra om transaktionen ska regleras med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom att emittera *egetkapitalinstrument*, ska företaget redovisa transaktionen som *aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*, om inte annat anges i andra stycket.

Ett företag ska redovisa transaktioner till följd av sådana avtal som anges i första stycket som *aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument*, om

a) företaget brukar reglera avtal om aktierelaterade ersättningar genom att emittera egetkapitalinstrument, eller
b) rätten att välja inte är affärsmässigt motiverad därför att det belopp som ska regleras med kontanter inte står i relation till och sannolikt är lägre än det *verkliga värdet* för egetkapitalinstrumentet.

Koncernplaner

Allmänt råd

26.19 Ett dotterföretag, vars moderföretag tilldelar *aktierelaterade ersättningar* till anställda i dotterföretaget eller till andra personer som utför liknande tjänster, får redovisa och värdera ersättningarna och därtill relaterade kapitaltillskott från moderföretaget utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens *kostnad*, om moderföretaget upprättar *koncernredovisning* enligt detta allmänna råd eller är ett *IFRS-företag*.

Sociala avgifter

Allmänt råd

26.20 Sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till *aktierelaterade ersättningar* ska periodiseras på samma sätt som *kostnaden* för de tjänster som erhålls (se punkterna 26.6 och 26.7).

Avsättningen för utgifterna enligt första stycket ska, till skillnad från tilldelade *egetkapitalinstrument*, omvärderas varje *balansdag*.

Samma värderingsmodell som har använts vid värdering enligt punkt 26.12 eller punkt 26.13 ska användas när kostnaden beräknas.

Upplysningar

Allmänt råd

26.21 Ett *företag* ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av avtal om *aktierelaterade ersättningar* som företaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av avtal, inklusive allmänna villkor och bestämmelser. Ett företag med i allt väsentligt liknande slag av avtal om aktierelaterade ersättningar kan lämna informationen sammanslagen.

Kommentar

Exempel på allmänna villkor och bestämmelser är intjäningskrav, längsta löptid för tilldelade optioner samt regleringsmetod.

Allmänt råd

26.22 Upplysningar ska lämnas om antalet samt vägda genomsnittliga lösenpriser för aktieoptioner som är

a) utestående vid periodens början,
b) tilldelade under perioden,
c) förverkade under perioden,
d) inlösta under perioden,
e) förfallna under perioden,
f) utestående vid periodens slut, och
g) inlösningsbara vid periodens slut.

Allmänt råd

26.23 För *aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument* ska upplysning lämnas om hur företaget har fastställt det *verkliga värdet* av de varor och tjänster som förvärvats eller värdet av de *egetkapitalinstrument* som tilldelats. Om en värderingsteknik har använts ska företaget upplysa om vilken teknik som använts.

Allmänt råd

26.24 För *aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter* ska upplysning lämnas om hur *skulden* har beräknats.

Allmänt råd

26.25 Har ett avtal om *aktierelaterade ersättningar* ändrats under räkenskapsåret ska företaget beskriva ändringarna.

Allmänt råd

26.26 Tillämpar ett *företag* punkt 26.19 ska upplysning lämnas om detta och om basen för fördelningen.

Allmänt råd

26.27 Ett *företag* ska lämna följande upplysningar om effekten av *aktierelaterade ersättningar* på företagets *finansiella ställning* och *resultat*:

a) Den sammanlagda *kostnaden*, inklusive kostnaden enligt punkt 26.20, som redovisats i resultaträkningen.
b) Det sammanlagda redovisade värdet på *balansdagen* för *skulder* till följd av *aktierelaterade ersättningar*.

Kapitel 27 – Nedskrivningar

Tillämpningsområde

Allmänt råd

27.1 Detta kapitel ska tillämpas vid nedskrivningar av anläggningstillgångar med undantag av

a) *uppskjutna skattefordringar* (se kapitel 29),
b) *tillgångar* som uppkommer i samband med *ersättningar till anställda* (se kapitel 28), och
c) finansiella anläggningstillgångar som inte är andelar i dotterföretag, intresseföretag och *gemensamt styrda företag* (se kapitel 11 och 12).

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på *koncernredovisningen*.

Nedskrivning

Generella principer

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

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

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

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.

Allmänt råd

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

Kommentar

Enligt punkt 27.2 ska en tillgång skrivas ned om tillgångens redovisade värde överstiger återvinningsvärdet. Återvinningsvärdet återspeglar en bedömning av de kassaflöden som tillgången genererar under hela sin återstående nyttjandeperiod (se punkt 27.5). Det innebär att det finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Indikation på nedskrivningsbehov

Allmänt råd

27.3 Ett *företag* ska per varje *balansdag* bedöma om det finns någon indikation på att en *tillgångs* värde är lägre än dess *redovisade värde*. Finns det en sådan indikation ska företaget beräkna tillgångens *återvinningsvärde*.

Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den *kassagenererande enhet* till vilken tillgången hör.

Allmänt råd

27.4 En *kassagenererande enhet* är den minsta identifierbara grupp av *tillgångar* som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

Kommentar

Vid beräkning av återvinningsvärdet prognostiseras framtida kassaflöden. I många fall ger en enskild tillgång inte upphov till inbetalningar som är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar. I sådana fall beräknas återvinningsvärdet för hela den kassagenererande enheten.

Vid bedömningen av om det finns en indikation på ett nedskrivningsbehov beaktas såväl extern som intern information.

Åtminstone följande externa information beaktas:

- Tillgångens marknadsvärde har under räkenskapsåret minskat betydligt av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användning.
- Betydande förändringar har inträffat under räkenskapsåret eller väntas inträffa som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar eller ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad för vilken tillgången är avsedd.

- Marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har under räkenskapsåret stigit på ett sätt som kan väntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och därmed minska tillgångens återvinningsvärde.
- Företagets redovisade eget kapital överstiger det bedömda *verkliga värdet* på hela företaget (en sådan bedömning kan t.ex. ha gjorts inför en potentiell men inte realiserad försäljning av delar av eller hela företaget).

Åtminstone följande interna information beaktas:
- Tillgången är tekniskt föråldrad eller skadad.
- Betydande förändringar har ägt rum under räkenskapsåret eller väntas äga rum inom en snar framtid vilket på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål, t.ex. att
  - tillgången inte för närvarande nyttjas,
  - företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör, eller
  - företaget planerar att avyttra tillgången i förtid.
- Den interna rapporteringen tyder på att tillgångens avkastning är lägre eller kommer att bli lägre än vad som tidigare antagits. I detta sammanhang avses med tillgångens avkastning dess rörelseresultat eller kassaflöde.

En indikation på nedskrivningsbehov för aktier och andelar är information om att betydande förändringar har inträffat, eller väntas inträffa, som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar, ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad emittenten verkar. Har företaget lämnat aktieägartillskott är detta också en indikation på nedskrivningsbehov, särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Om det finns en indikation på att en tillgång har minskat i värde kan företaget behöva ompröva nyttjandeperioden, metoden för avskrivning eller *restvärdet* (se kapitel 17 och 18), oberoende av om företaget har gjort en nedskrivning eller inte.

Återvinningsvärde

Allmänt råd

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

Kommentar

Det som i fortsättningen anges om beräkning av en tillgångs verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärde tillämpas även på en kassagenererande enhet.

Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärde. Om något av värdena överstiger tillgångens redovisade värde får tillgången inte skrivas ned varför det andra värdet inte behöver beräknas.

En tillgångs verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader kan användas som återvinningsvärde, om det inte finns någon anledning att anta att nyttjandevärdet väsentligt överstiger detta. Så är ofta fallet när en tillgång ska säljas.

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader

Allmänt råd

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

Kommentar

Det bästa uttrycket för verkligt värde är antingen det pris som finns i ett bindande avtal mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs eller tillgångens marknadspris på en *aktiv marknad*.

Många gånger saknas såväl ett bindande avtal om försäljning som en aktiv marknad. I sådana fall är verkligt värde det pris som företaget beräknar kunna erhålla vid en försäljning av tillgången mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. När detta belopp fastställs ska företaget beakta utfallet av nyligen genomförda transaktioner med liknande tillgångar inom samma bransch.

Nyttjandevärde

Allmänt råd

27.7 *Nyttjandevärdet* är *nuvärdet* av framtida *kassaflöden* som en *tillgång* eller en *kassagenererande enhet* väntas ge upphov till.

Allmänt råd

27.8 Vid fastställandet av *nyttjandevärdet* beräknas *nuvärdet* genom att

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

In- och utbetalningar av *inkomstskatter* får inte ingå i nyttjandevärdet.

Allmänt råd

27.9 Vid uppskattningen av framtida *kassaflöden* enligt punkt 27.8 a ska uppskattningen för de första fem åren, om en längre period inte kan motiveras, baseras på de senaste fastställda budgeterna eller prognoserna. Uppskattningen av kassaflödena bortom denna period ska baseras på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, om inte en ökande tillväxttakt kan motiveras. Tillväxttakten får inte överskrida den långsiktiga tillväxttakt som gäller för *företagets* produkter eller för den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken *tillgången* är avsedd. Kan en högre tillväxttakt motiveras får den dock användas.

Uppskattningen ska baseras på rimliga och verifierbara antaganden som utgör företagets bästa uppskattningar av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående *nyttjandeperiod*, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.

Allmänt råd

27.10 Vid uppskattningen av framtida *kassaflöden* enligt punkt 27.8 a är utgångspunkten *tillgångens* eller tillgångarnas befintliga skick. Uppskattningen får inte omfatta betalningar hänförliga till

a) en framtida omstrukturering som *företaget* ännu inte är förpliktigat att genomföra, eller
b) framtida förbättringar av tillgångens eller tillgångarnas prestanda.

Allmänt råd

27.11 Vid beräkningen av *nuvärdet* enligt punkt 27.8 b ska den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används vara före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av

a) pengars tidsvärde, och
b) de risker som särskilt avser den *tillgång* eller den *kassagenererande enhet* för vilken uppskattningen av de framtida *kassaflödena* inte har justerats.

Kommentar

Följande delar återspeglas i beräkningen av en tillgångs nyttjandevärde:

- Företagets uppskattning av de framtida kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.
- Företagets förväntningar om möjliga variationer i de framtida kassaflödenas storlek och tidpunkt.
- Pengars tidsvärde i form av aktuell riskfri ränta.
- Priset för att bära den osäkerhet som finns i tillgången.
- Andra faktorer, t.ex. en svag likviditet, som marknadsaktörer skulle ta hänsyn till vid prissättning av de framtida kassaflöden företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.

Företagets uppskattning av framtida kassaflöden innefattar

- prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till,
- prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången ska färdigställas för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången, och
- eventuella betalningar som erhålls eller erläggs när tillgången avyttras eller utrangeras i slutet av nyttjandeperioden mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Företagets uppskattning av framtida kassaflöden får inte innefatta

- in- och utbetalningar från finansieringsverksamhet, eller
- in- och utbetalningar av inkomstskatter.

För att undvika dubbelräkning av risk får inte den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används återspegla risker för vilka uppskattningen av de framtida kassaflödena har justerats.

Redovisning och värdering av nedskrivning i en kassagenererande enhet

Kommentar

Ett företag ska redovisa en nedskrivning i en kassagenererande enhet endast om återvinningsvärdet för enheten är lägre än det redovisade värdet för enheten.

Allmänt råd

27.12 Vid en nedskrivning i en *kassagenererande enhet* ska det *redovisade värdet* på *tillgångarna* i enheten minskas genom att nedskrivningsbeloppet fördelas i följande ordning:

a) Det redovisade värdet på *goodwill* som hänförts till den kassagenererande enheten.
b) Det redovisade värdet på övriga tillgångar i proportion till det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.

Allmänt råd

27.13 Det *redovisade värdet* på en *tillgång* i den *kassagenererande enheten* får inte skrivas ned till ett värde som understiger det högsta av

a) tillgångens *verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader*,
b) tillgångens *nyttjandevärde*, och
c) noll.

Det nedskrivningsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång ska fördelas på övriga tillgångar i enheten i proportion till deras redovisade värden.

Återföring av en nedskrivning

Allmänt råd

27.14 Ett *företag* ska per varje *balansdag* bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av *återvinningsvärdet* vid den senaste nedskrivningen, har förändrats.

Kommentar

Hur återföringen ska göras beror på om den tidigare nedskrivningen baserades på
- återvinningsvärdet för en enskild tillgång, eller
- återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en enskild tillgång

Allmänt råd

27.15 Om en tidigare nedskrivning baserades på *återvinningsvärdet* för en enskild *tillgång* ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde på *balansdagen*.

En återföring får inte leda till att det *redovisade värdet* överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter *avskrivningar*, om den inte hade skrivits ned.

Kommentar

Överstiger tillgångens återvinningsvärde det redovisade värdet, ska företaget öka det redovisade värdet till återvinningsvärdet. Ökningen är återföring av en nedskrivning som enligt 4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL ska redovisas i resultaträkningen.

När en nedskrivning har återförts ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en kassagenererande enhet

Allmänt råd

27.16 Om en tidigare nedskrivning baserades på *återvinningsvärdet* för en *kassagenererande enhet* till vilken *tillgången* hör ska *företaget* beräkna den kassagenererande enhetens återvinningsvärde på *balansdagen*.

Allmänt råd

27.17 En återföring ska fördelas proportionellt på *tillgångarna* i den *kassagenererande enheten* med undantag av *goodwill*.

Fördelningen av återföringen får inte öka det *redovisade värdet* på en tillgång mer än till det lägsta av

a) *återvinningsvärdet*, och
b) det redovisade värde som företaget skulle ha redovisat, efter *avskrivningar*, om tillgången inte hade skrivits ned.

Det återföringsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång enligt andra stycket ska fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten med undantag av goodwill.

Kommentar

Överstiger den kassagenererande enhetens återvinningsvärde det redovisade värdet ska företaget återföra nedskrivningen med det överstigande beloppet. En återföring ska enligt 4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL redovisas i resultaträkningen.

När en nedskrivning har återförts ska, i förekommande fall, framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet på tillgångarna i den kassagenererande enheten, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över deras återstående nyttjandeperiod.

Särskilt om goodwill

Allmänt råd

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

Allmänt råd

27.19 I det fall *goodwill* inte kan fördelas på *kassagenererande enheter* ska *företaget* separera goodwill hänförlig till verksamheter som integrerats och till verksamheter som inte integrerats.

Är goodwillposten hänförlig till en verksamhet som integrerats ska *återvinningsvärdet* beräknas för hela gruppen av integrerade verksamheter. Är goodwillposten hänförlig till en förvärvad verksamhet som inte integrerats ska återvinningsvärdet i sin helhet beräknas för den förvärvade verksamheten.

Allmänt råd

27.20 En tidigare nedskrivning av *goodwill* får endast återföras om nedskrivningen föranleddes av en särskild extern omständighet av ovanlig karaktär som inte förväntas upprepas och senare händelser har inträffat som upphäver verkningarna av denna omständighet.

Kommentar

Goodwill kan inte avyttras separat och den genererar inte heller kassaflöden som är oberoende av kassaflöden från andra tillgångar. En konsekvens av detta är att verkligt värde för goodwill inte kan mätas direkt. Det verkliga värdet på goodwill måste därför härledas från verkligt värde på den kassagenererande enhet, eller grupper av kassagenererande enheter, till vilken den hör.

Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska goodwill fördelas på var och en av de kassagenererande enheter som väntas bli gynnade av förvärvet oavsett om andra tillgångar eller *skulder* i den förvärvade verksamheten tilldelats dessa enheter eller inte.

Vid bedömningen av om en verksamhet integrerats eller inte (se punkt 27.19) anses en förvärvard verksamhet som har blivit omstrukturerad eller inkorporerad i det rapporterande företaget eller andra dotterföretag vara integrerad.

Reglerna om kassagenererande enheter tillämpas vid beräkningen av återvinningsvärdet samt fördelningen av nedskrivningar och återföringar till tillgångar som hör till den förvärvade verksamheten eller hela gruppen av verksamheter.

Upplysningar

Kommentar

Ett företag ska enligt 5 kap. 3 § ÅRL lämna upplysningar om belopp avseende de nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar som redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret samt vilka poster i resultaträkningen som påverkats för följande tillgångsslag:

- *Materiella anläggningstillgångar.*
- Goodwill.
- Andra *immateriella tillgångar* än goodwill.
- Finansiella anläggningstillgångar som inte värderats till verkligt värde.

Kapitel 28 – Ersättningar till anställda

Tillämpningsområde och definition

Allmänt råd

28.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av *ersättningar till anställda* med undantag av *aktierelaterade ersättningar.*

I punkterna 28.30 och 28.31 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

28.2 *Ersättningar till anställda* är alla former av ersättningar som ett *företag* lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.

Kommentar

Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av följande ersättningar till anställda:
- Kortfristiga ersättningar.
- Ersättningar efter avslutad anställning.
- Övriga långfristiga ersättningar.
- Ersättningar vid uppsägning.

Kapitlet behandlar inte aktierelaterade ersättningar (se kapitel 26) och inte heller de tilläggsupplysningar om löner, ersättningar, pensioner m.m. som ska lämnas enligt ÅRL (se kapitel 8).

Ersättningar till anställda inkluderar ersättning till företagsledningen.

Kortfristiga ersättningar

Allmänt råd

28.3 *Kortfristiga ersättningar* är *ersättningar till anställda* som förfaller till betalning inom tolv månader efter *balansdagen* det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av *ersättningar efter avslutad anställning* och *ersättningar vid uppsägning*.

Kommentar

Kortfristiga ersättningar omfattar t.ex.
- löner, sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter,
- betald korttidsfrånvaro såsom betald semester och betald sjukfrånvaro,
- vinstandelar och bonus, och
- icke-monetära ersättningar såsom sjukvård, bostad och bil samt subventionerade varor eller tjänster till nuvarande anställda.

Utgifter för ersättningar till anställda ska redovisas som en kostnad, om inte utgiften enligt det allmänna rådet ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en *tillgång*, t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

Ersättningar till anställda som inte har betalats ska redovisas som en skuld.

Redovisning – betald korttidsfrånvaro

Allmänt råd

28.4 *Kortfristiga ersättningar* för betald frånvaro som kan sparas ska redovisas som *kostnad* och kortfristig *skuld* när de anställda utfört de tjänster som ger rätt till framtida betald frånvaro.

Kortfristiga ersättningar för betald frånvaro som inte kan sparas ska redovisas som kostnad när frånvaron inträffar.

Kommentar

Ett exempel på betald frånvaro som kan sparas är intjänad semester. Ett exempel på betald frånvaro som inte kan sparas är sjukfrånvaro.

Redovisning – vinstandelsplaner och bonusplaner

Allmänt råd

28.5 Den förväntade kostnaden för vinstdelning och bonus ska redovisas endast om
a) *företaget* har en *legal förpliktelse* eller *informell förpliktelse* på grund av tidigare händelser, och
b) förpliktelsens storlek kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Kommentar

Att företaget har en legal eller informell förpliktelse på grund av tidigare händelser innebär att företaget inte har något realistiskt alternativ till att betala.

Ersättningar efter avslutad anställning

Allmänt råd

28.6 *Ersättningar efter avslutad anställning* är *ersättningar till anställda* som utgår efter avslutad anställning med undantag av *ersättningar vid uppsägning*.

Kommentar

Ersättningar efter avslutad anställning baseras på antingen en avgiftsbestämd plan eller en förmånsbestämd plan. Planerna är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning till en eller flera anställda. Ersättningen omfattar t.ex. pensioner, livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning. En plan kan även omfatta förmåner under pågående anställning, t.ex. sjukförsäkring, försäkring vid arbetsskada och livförsäkring för dödsfall (TGL). Sådana förmåner är inte ersättningar efter avslutad anställning.

Kapitel 28 ska tillämpas oavsett om planen innefattar bildandet av ett annat företag som tar emot avgifter och betalar ersättningar eller inte.

Klassificering som avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan

Allmänt råd

28.7 Ett *företag* ska klassificera sina planer för *ersättningar efter avslutad anställning* som antingen *avgiftsbestämda planer* eller *förmånsbestämda planer*.

Allmänt råd

28.8 *Avgiftsbestämda planer* är planer för *ersättningar efter avslutad anställning* enligt vilka ett *företag* betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon *legal förpliktelse* eller *informell förpliktelse* att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.

Kommentar

Vid avgiftsbestämda planer betalar företaget fastställda avgifter till ett annat företag, normalt ett försäkringsföretag, och har inte längre någon förpliktelse till den anställde när avgiften är betald. Storleken på den anställdes ersättningar efter avslutad anställning är beroende av de avgifter företaget har betalat och den kapitalavkastning som avgifterna ger.

Allmänt råd

28.9 *Förmånsbestämda planer* är andra planer för *ersättningar efter avslutad anställning* än *avgiftsbestämda planer*.

Kommentar

Vid förmånsbestämda planer har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda. Företaget bär i allt väsentligt dels risken att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat (aktuariell risk), dels risken att avkastningen på tillgångarna avviker från förväntningarna (investeringsrisk). Investeringsrisk föreligger även om tillgångarna är överförda till ett annat företag.

När ett företag fonderar en plan, t.ex. genom en kapitalförsäkring, har företaget kvar pensionsförpliktelsen till den anställde och planen klassificeras därför som en förmånsbestämd plan. Vid avgiftsbestämda planer upphör företagets förpliktelse när premien betalas.

Allmänt råd

28.10 *Förvaltningstillgångar* är *tillgångar* som innehas av en pensionsstiftelse eller liknande.

Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till *företaget* är också förvaltningstillgång om ersättningen enligt försäkringsbrevet

a) endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar enligt en *förmånsbestämd plan*, och
b) inte är tillgänglig för företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och kan återföras till företaget endast om ersättningen
   a. är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller
   b. återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda *ersättningar efter avslutad anställning*.

Kommentar

Kännetecknande för en pensionsstiftelse är att den är rättsligt skild från det rapporterande företaget, att dess tillgångar inte är tillgängliga för det rapporterande företagets egna fordringsägare och att tillgångarna endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar till anställda. Även tillgångar som innehas av andra associationsformer med motsvarande kännetecken som en stiftelse kan vara förvaltningstillgångar, t.ex. tillgångar i utländska pensionsfonder och truster.

Planer som omfattar flera arbetsgivare

Allmänt råd

28.11 En plan som omfattar flera arbetsgivare och som klassificeras som en *förmånsbestämd plan* ska redovisas som en *avgiftsbestämd plan* om det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som förmånsbestämd.

Kommentar

I en plan som omfattar flera arbetsgivare sammanförs tillgångar från olika företag som inte står under gemensamt bestämmande inflytande. Tillgångarna används sedan för att lämna ersättningar till företagens anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna är anställda.

Försäkrade ersättningar

Allmänt råd

28.12 Ett *företag* kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för *ersättningar efter avslutad anställning*. En sådan plan ska klassificeras som en *avgiftsbestämd plan* om inte företaget har en *legal förpliktelse* eller *informell förpliktelse* att antingen

a) betala *ersättningar till anställda* direkt när de förfaller till betalning, eller
b) betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande och tidigare räkenskapsår.

Redovisning av avgiftsbestämda planer

Allmänt råd

28.13 Avgifter för *avgiftsbestämda planer* ska redovisas som

a) *skuld* efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter eller *tillgång* om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före *balansdagen*, och
b) *kostnad*, till den del avgifterna enligt detta allmänna råd inte ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

Redovisning av förmånsbestämda planer

Allmänt råd

28.14 Ett *företag* ska välja att redovisa *förmånsbestämda planer* antingen enligt

a) punkterna 57–131 i den internationella redovisningsstandarden IAS 19 Ersättningar till anställda som antagits genom EU-kommissionens förordning (EU) nr 475/2012 av den 5 juni 2012, eller
b) förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22.

Kommentar

När det gäller redovisning av förmånsbestämda planer finns två redovisningsprinciper som kan tillämpas, antingen IAS 19 eller förenklingsreglerna i det allmänna rådet. Den valda principen ska tillämpas konsekvent. I kapitel 10 behandlas byte av redovisningsprincip.

Förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22 avser redovisning av

- planer i de fall en pensionspremie betalas,
- pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse,
- pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång,
- planer som finansieras i egen regi, och
- pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag.

Allmänt råd

28.15 Avkastningsskatt får inte ingå i pensionsskulden avseende *förmånsbestämda planer*.

Allmänt råd

28.16 Ett *företag* som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska redovisa sådana belopp som enligt IAS 19 ska redovisas i övrigt totalresultat mot eget kapital.

Allmänt råd

28.17 Ett *företag* som valt att tillämpa punkt 28.14 b får inte nettoredovisa förpliktelser enligt en *förmånsbestämd plan* vilken uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd *tillgång* mot denna tillgång.

Förenklingsregel för planer i de fall en pensionspremie betalas

Allmänt råd

28.18 Ett *företag* som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa en *förmånsbestämd plan* som en *avgiftsbestämd plan*, om en pensionspremie betalas.

Kommentar

Avtal mellan arbetsgivare och arbetstagare kan vara både individuella eller baseras på kollektivavtal. Avtalen kan omfatta en individ, ett kollektiv eller en grupp av anställda.

Säkerställer inte företaget pensionsförpliktelsen med pensionsförsäkringar finansieras förpliktelsen istället i egen regi. Ett exempel på en part som administrerar planer som finansieras i egen regi är Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt.

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse

Allmänt råd

28.19 Ett *företag* som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som har tryggat pensionsförpliktelser genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska redovisa en *avsättning* endast om stiftelsens förmögenhet värderad till marknadsvärde understiger förpliktelsen.

Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelsen får inte någon *tillgång* redovisas.

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång

Allmänt råd

28.20 Ett *företag* som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa en pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd *tillgång* som *avsättning* till tillgångens *redovisade värde*.

Förenklingsregel för planer som finansieras i egen regi

Allmänt råd

28.21 Ett *företag* som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som finansierar en *förmånsbestämd plan* i egen regi samt erhåller en beloppsuppgift om pensionsskuldens storlek från ett oberoende företag, ska redovisa pensionsskulden enligt den erhållna uppgiften. Detta gäller inte om företaget tillämpar punkterna 28.19 eller 28.20.

Kommentar

Säkerställer inte företaget pensionsförpliktelsen med pensionsförsäkringar, finansieras förpliktelsen istället i egen regi. Ett exempel på ett oberoende företag som lämnar uppgift om pensionsskulders storlek är Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt.

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag

Allmänt råd

28.22 Ett *företag* som valt att tillämpa punkt 28.14 b får i koncernredovisningen redovisa pensionsförpliktelser i ett utländskt dotterföretag på samma sätt som pensionsförpliktelserna redovisas i dotterföretaget. *(BFNAR 2012:5)*

Övriga långfristiga ersättningar

Allmänt råd

28.23 *Övriga långfristiga ersättningar* är *ersättningar till anställda* som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter *balansdagen* det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av *ersättningar efter avslutad anställning* och *ersättningar vid uppsägning*.

Kommentar

Övriga långfristiga ersättningar omfattar t.ex.

- långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda lång tid och tjänstledighet,
- ersättningar till dem som varit anställda under lång tid,
- långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga,
- vinstandelar och bonus, samt
- senarelagd ersättning som betalas senare än tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket den intjänades.

Redovisning

Allmänt råd

28.24 Ett *företag* ska redovisa en *skuld* avseende *övriga långfristiga ersättningar* till *nuvärdet* av förpliktelsen på *balansdagen*.

Ersättningar vid uppsägning

Allmänt råd

28.25 *Ersättningar vid uppsägning* är *ersättningar till anställda* som lämnas på grund av

a) *företagets* beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
b) en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

Redovisning

Allmänt råd

28.26 *Ersättningar vid uppsägning* ska, i den omfattning ersättningen inte ger *företaget* några framtida ekonomiska fördelar, endast redovisas som en *skuld* och en *kostnad* när företaget har en *legal förpliktelse* eller *informell förpliktelse* att antingen

a) avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
b) lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.

Kommentar

Ersättning vid uppsägning ska endast redovisas när företaget har en detaljerad plan (jämför punkt 21.9) för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen.

Redovisar företaget ersättningar vid uppsägning kan detta medföra att andra ersättningar till dessa anställda ska redovisas till ett lägre belopp.

Värdering

Allmänt råd

28.27 Ett *företag* ska värdera *ersättningar vid uppsägning* till den bästa uppskattningen av den ersättning som skulle krävas för att reglera förpliktelsen per *balansdagen*. Vid erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång ska beräkningen baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning senare än tolv månader efter balansdagen ska de nuvärdeberäknas.

Koncernplaner

Allmänt råd

28.28 Ett dotterföretag, vars moderföretag tillhandahåller en plan i vilken ingår *ersättningar till anställda* i dotterföretag, får redovisa och värdera utgifter för ersättningen utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens *kostnad*, om moderföretaget upprättar en *koncernredovisning* enligt detta allmänna råd eller är ett *IFRS-företag*.

Upplysningar

Kommentar

Enligt ÅRL ska tilläggsupplysningar lämnas avseende löner, ersättningar, pensioner m.m. (se kapitel 8).

Ersättningar efter avslutad anställning

Kommentar

Det allmänna rådet lämnar i vissa fall alternativa möjligheter att redovisa pensionsförpliktelser. Tillämpade principer ska beskrivas. Har företaget t.ex. valt att redovisa förmånsbestämda planer enligt IAS 19, ska företaget upplysa om detta. Företaget behöver däremot inte upplysa om effekterna av sina val.

Allmänt råd

28.29 Ett *företag* som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska lämna följande upplysningar:

a) En allmän beskrivning av planen.
b) En beskrivning av de viktigaste aktuariella antagandena såsom diskonteringsränta och förväntad löneökningstakt.
c) Vad som har redovisats som pensionskostnad och räntekostnad.
d) Aktuariella *intäkter* och *kostnader* samt andra poster som har redovisats direkt mot *eget kapital*. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Ett företag som valt att tillämpa IAS 19, ska lämna upplysningar enligt punkt 28.29 i stället för upplysningar enligt IAS 19, utöver tilläggsupplysningarna enligt ÅRL (se kapitel 8).

Exempel på upplysningar enligt a är antalet anställda som omfattas av planen, intjäningskrav och om förpliktelserna är antastbara.

Allmänt råd

28.30 Ett *företag* som tillämpar punkt 28.22 ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av de *förmånsbestämda planer* dotterföretaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av plan.

Upplysning ska även lämnas om

a) tillämpade *redovisningsprinciper*, och
b) hur aktuariella vinster och förluster har redovisats.

Kommentar

Exempel på upplysningar enligt första stycket är antalet anställda som omfattas av planen, intjäningskrav och om förpliktelserna är antastbara.

En upplysning enligt andra stycket är en upplysning om att en pensionsförpliktelse i ett utländskt dotterföretag inte har räknats om, utan redovisas till samma belopp som i dotterföretaget.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

28.31 I juridisk person ska en *avsättning* som avser pensionsförpliktelser enligt en *förmånsbestämd plan* endast återföras om återföringen inte står i strid med lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Kommentar

En avsättning omprövas varje år men får endast återföras om återföringen inte står i strid med tryggandelagen.

Allmänt råd

28.32 Vid redovisning i juridisk person får punkterna 28.18–28.21 tillämpas även om punkt 28.14 a tillämpas i *koncernredovisningen*. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Tillämpning av tryggandelagens bestämmelser är en förutsättning för skattemässig avdragsrätt. I juridisk person får därför förmånsbestämda planer redovisas enligt förenklingsreglerna även om IAS 19 tillämpas i koncernredovisningen.

Kapitel 29 – Inkomstskatter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

29.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av *inkomstskatter*.

I punkt 29.37 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar

Alla företag ska redovisa aktuella och uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser.

Allmänt råd

29.2 Med *inkomstskatter* avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på *företagets skattepliktiga resultat* samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller *gemensamt styrt företag* vid utdelning till det rapporterande företaget.

Kommentar

Avkastningsskatt och särskild löneskatt är exempel på skatter som inte är inkomstskatter.

Allmänt råd

29.3 *Skattekostnad* eller *skatteintäkt* är summan av *aktuell skatt* och *uppskjuten skatt*.

Aktuell skatt

Allmänt råd

29.4 *Aktuell skatt* är *inkomstskatt* för innevarande räkenskapsår som avser årets *skattepliktiga resultat* och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.

Allmänt råd

29.5 *Skattepliktigt resultat* är det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av *aktuell skatt* enligt gällande skatteregler.

Redovisning

Allmänt råd

29.6 Den del av *aktuell skatt* som inte har betalats per *balansdagen* ska redovisas som *skuld*. Överstiger det som har betalats den beräknade skatten för innevarande och tidigare räkenskapsår, ska det överskjutande beloppet redovisas som *tillgång* i egen post.

Kommentar

Skulden för aktuell skatt består av obetald skatt för både innevarande och tidigare räkenskapsår.

Allmänt råd

29.7 Medför ett skattemässigt underskottsavdrag rätt till återbetalning av *aktuell skatt* hänförlig till tidigare räkenskapsår ska en fordran avseende aktuell skatt redovisas.

Kommentar

Sådan rätt till återbetalning kan komma ifråga vid så kallade carry back-system som kan finnas i andra länder.

Allmänt råd

29.8 Ett *företag* ska redovisa *aktuell skatt* i resultaträkningen, om inte skatten är hänförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot *eget kapital*.

Värdering

Allmänt råd

29.9 *Aktuell skatt* ska värderas till det *sannolika* beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per *balansdagen*. Beloppet får inte nuvärdeberäknas.

Allmänt råd

29.10 Är skattesatsen olika för kvarhållna och utdelade vinstmedel ska *aktuell skatt* värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som *skuld*.

Kommentar

I vissa jurisdiktioner ändras skattesatsen om företagets ägare erhåller utdelning. Vid den tidpunkt företaget redovisar utdelningen som skuld ska den aktuella skatteskulden (eller skattefordran) och den därtill hörande skattekostnaden (eller skatteintäkten) justeras.

Uppskjuten skatt

Allmänt råd

29.11 *Uppskjuten skatt* är *inkomstskatt* för *skattepliktigt resultat* avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.

Allmänt råd

29.12 *Uppskjuten skattefordran* representerar en reduktion av framtida *inkomstskatt* som hänför sig till

a) avdragsgilla *temporära skillnader*,
b) skattemässiga underskottsavdrag, och
c) andra outnyttjade skatteavdrag.

Allmänt råd

29.13 *Uppskjuten skatteskuld* är *inkomstskatt* som hänför sig till skattepliktiga *temporära skillnader* och som ska regleras i framtiden.

Kommentar

Uppskjuten skatt (uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld) uppkommer från temporära skillnader samt från skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatt är generellt ett resultat av att företaget kommer att återvinna tillgångar eller reglera skulder till nuvarande redovisade belopp vilka skiljer sig från deras skattemässiga värden. Förväntar sig företaget att återvinna en tillgång eller reglera en skuld till redovisat värde utan att det skattepliktiga resultatet påverkas finns inte någon uppskjuten skatt som avser den tillgången eller skulden. Det innebär att reglerna om uppskjuten skatt endast är tillämpliga på tillgångar och skulder för vilka företaget förväntar sig att det framtida skattepliktiga resultatet vid en återvinning av tillgången eller en reglering av skulden kommer att skilja sig från det redovisade resultatet.

Allmänt råd

29.14 *Temporär skillnad* är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en *tillgång* eller en *skuld*.

Kommentar

En temporär skillnad är antingen skattepliktig eller avdragsgill. En skattepliktig temporär skillnad leder till skattepliktiga belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras. En avdragsgill temporär skillnad leder till avdragsgilla belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras.

Sambandet mellan redovisat värde, skattemässigt värde och skattepliktiga respektive avdragsgilla temporära skillnader kan illustreras enligt följande:

Tillgångar	*Slag av temporär skillnad*
Redovisat värde > skattemässigt värde	Skattepliktig temporär skillnad
Redovisat värde < skattemässigt värde	Avdragsgill temporär skillnad
Skulder	*Slag av temporär skillnad*
Redovisat värde > skattemässigt värde	Avdragsgill temporär skillnad
Redovisat värde < skattemässigt värde	Skattepliktig temporär skillnad

Allmänt råd

29.15 Det skattemässiga värdet för en *tillgång*, *skuld* eller annat bestäms enligt gällande skatteregler.

Kommentar

En del poster har ett skattemässigt värde även om de inte redovisas som tillgång eller skuld. Till exempel redovisas en periodiseringsfond inte som skuld i koncernredovisningen men avsättningen är skattemässigt avdragsgill. När periodiseringsfonden återförs kommer det skattepliktiga resultatet att öka. Det innebär att en del av periodiseringsfonden är en uppskjuten skatteskuld.

Allmänt råd

29.16 Upprättar ett *företag* separata inkomstdeklarationer för olika verksamheter bestäms skattemässiga värden enligt de skatteregler som gäller för respektive inkomstdeklaration.

Allmänt råd

29.17 En *tillgångs* skattemässiga värde är det belopp som kommer att bli avdragsgillt vid beräkningen av det *skattepliktiga resultatet*, fastställt med utgångspunkt i hur *företaget* per *balansdagen* avser att återvinna tillgången. Är intäkterna från återvinningen inte skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess *redovisade värde*.

Allmänt råd

29.18 En *skulds* skattemässiga värde är det *redovisade värdet* minskat eller ökat med belopp som är avdragsgilla respektive skattepliktiga vid beräkningen av det *skattepliktiga resultatet* per *balansdagen*, om skulden då hade reglerats till sitt redovisade värde.

Det skattemässiga värdet på en förutbetald intäkt är det redovisade värdet minskat med belopp som i framtiden inte kommer att bli skattepliktiga.

Redovisning

Allmänt råd

29.19 Ett *företag* ska, om inte annat anges i punkterna 29.20 och 29.21, redovisa

a) en *uppskjuten skatteskuld* för alla skattepliktiga *temporära skillnader*,
b) en *uppskjuten skattefordran* för alla avdragsgilla temporära skillnader, och
c) en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran ska redovisas i egna poster i balansräkningen.

Allmänt råd

29.20 Ett *företag* får inte redovisa en *uppskjuten skatteskuld* eller *uppskjuten skattefordran* för *temporära skillnader* som hänför sig till investeringar i dotterföretag, filialer, intresseföretag eller *gemensamt styrda företag* om

a) företaget kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna, och
b) det inte är uppenbart att den temporära skillnaden kommer att återföras inom en överskådlig framtid. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

29.21 Ett *företag* får inte redovisa en *uppskjuten skatteskuld* för en *temporär skillnad* som härrör från den första redovisningen av *goodwill*.

Allmänt råd

29.22 Förändringar i *uppskjuten skatteskuld* eller *uppskjuten skattefordran* ska redovisas i resultaträkningen om inte förändringen är hänförlig till en post som redovisas i *eget kapital*.

Allmänt råd

29.23 Är ett *företag* som lämnar utdelning till *ägare* skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot *eget kapital*.

Kommentar

Punkt 29.23 innebär att skatten redovisas på samma sätt som utdelningen.

Värdering

Allmänt råd

29.24 Värderingen av en *uppskjuten skatteskuld* och *uppskjuten skattefordran* ska baseras på hur *företaget*, per *balansdagen*, förväntar sig att återvinna det *redovisade värdet* för motsvarande *tillgång* eller reglera det redovisade värdet för motsvarande *skuld*.

Kommentar

Om t.ex. den temporära skillnaden härrör från en tillgångspost som förväntas bli beskattad som en kapitalvinst ska den uppskjutna skatten värderas enligt gällande skattesats för kapitalvinster.

Allmänt råd

29.25 Ett *företag* ska värdera en *uppskjuten skatteskuld* eller *uppskjuten skattefordran* till det *sannolika* beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade före *balansdagen*. Beloppet får inte nuvärdeberäknas om inte annat anges i punkt 29.26.

Kommentar

Anledningen till att uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran som huvudregel inte får nuvärdeberäknas är att beräkningen är så komplex. En tillförlitlig beräkning skulle kräva detaljerade uppgifter om när enskilda temporära skillnader påverkar beskattningen.

Allmänt råd

29.26 Vid rena substansförvärv får den *uppskjutna skatteskulden* som uppstår vid förvärvet nuvärdeberäknas. Detta gäller dock endast om värdet på den uppskjutna skatteskulden är en väsentlig del av affärsuppgörelsen och det finns ett dokumenterat samband mellan köpeskillingen och köparens värdering av den uppskjutna skatteskulden.

Med rena substansförvärv avses förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara *tillgångar* är byggnader eller mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och *uppskjuten skatt*.

Kommentar

Anledningen till att en uppskjuten skatteskuld får nuvärdeberäknas vid rena substansförvärv är att det i annat fall skulle uppkomma en goodwillpost som skulle behöva nedskrivningsprövas i nära anslutning till förvärvstidpunkten.

Vid ett rent substansförvärv kan det verkliga värdet av identifierbara nettotillgångar antas motsvara köpeskillingen varför någon goodwill inte uppstår.

I takt med att tidpunkten för betalning av den uppskjutna skatteskulden närmar sig ökar värdet på den redovisade uppskjutna skatten med ränteeffekten.

Allmänt råd

29.27 Gäller olika skattesatser för skilda beloppsnivåer på det *skattepliktiga resultatet*, ska *uppskjuten skatt* och den därtill relaterade *uppskjutna skatteskulden* eller *uppskjutna skattefordran* värderas utifrån genomsnittet av de skattesatser som gäller per *balansdagen*.

Allmänt råd

29.28 Ändras *inkomstskatten* till följd av utdelning till *ägare* ska *uppskjuten skatt* värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som *skuld*.

Kommentar

I vissa jurisdiktioner ändras inkomstskatten om företagets ägare får utdelning. I sådana fall ska uppskjuten skatteskuld (eller skattefordran) värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel till dess företaget redovisar en skuld avseende utdelningen. När företaget redovisar en sådan skuld ska den uppskjutna skatteskulden (eller skattefordran) och den därtill hörande skattekostnaden (eller skatteintäkten) justeras.

Allmänt råd

29.29 En *uppskjuten skattefordran* får värderas till högst det belopp som *sannolikt* kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida *skattepliktiga resultat*.

Kommentar

Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader. Förekomsten av underskottsavdrag kan vara en indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas (se punkt 2.18).

Allmänt råd

29.30 Värderingen av en *uppskjuten skattefordran* ska omprövas varje *balansdag* så att den återspeglar aktuell bedömning av framtida *skattepliktigt resultat*.

En värdeförändring till följd av en omprövning ska redovisas i resultaträkningen om förändringen inte är hänförlig till en post som redovisas i *eget kapital*.

Presentation

Klassificering

Allmänt råd

29.31 En *uppskjuten skattefordran* eller *uppskjuten skatteskuld* ska klassificeras som finansiell anläggningstillgång respektive *avsättning*.

Kvittning

Allmänt råd

29.32 Fordran och *skuld* som avser *aktuell skatt* samt *uppskjutna skattefordringar* och *uppskjutna skatteskulder* ska nettoredovisas endast om *företaget* har legal rätt till kvittning.

Kommentar

Legal kvittningsrätt föreligger normalt när aktuella skatter för en viss period (dvs. ett räkenskapsår) debiteras av en och samma skattemyndighet och skatterna kan betalas med ett nettobelopp. Det förekommer i vissa länder att aktuell skatt för en viss period

betalas till olika myndigheter. Vidare förekommer det att den aktuella skatten avseende olika slag av skattepliktiga resultat, såsom realisationsvinster och rörelseförluster, betalas eller återbetalas oberoende av varandra.

För att slippa bedöma under vilka framtida perioder varje temporär skillnad kommer att återföras nettoredovisas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i de fall legal kvittningsrätt föreligger avseende aktuell skatt.

Upplysningar

Lagtext

5 kap. 16 § ÅRL

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)*

Allmänt råd

29.33 Upplysningar enligt 5 kap. 16 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska lämnas av alla *företag* som tillämpar detta allmänna råd.

Kommentar

Upplysningen enligt 5 kap. 16 § ÅRL 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 innebär att upplysning ska lämnas om hur stor del av skatten i resultaträkningen som är aktuell respektive uppskjuten. Det allmänna rådet kräver att skatt ska redovisas på samma sätt av alla företag. Även mindre företag ska därför lämna uppgift om fördelningen mellan aktuell och uppskjuten skatt.

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 16 § även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större företag ska i stället avse större koncerner.

Allmänt råd

29.34 Ett *företag* ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av den *finansiella rapporten* att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten av *aktuell skatt* och *uppskjuten skatt* till följd av redovisade transaktioner och andra händelser.

Kommentar

Ett exempel är en upplysning om att det finns underskott som endast kan nyttjas mot vissa slag av framtida vinster.

Allmänt råd

29.35 Ett *företag* ska lämna upplysningar om *väsentliga temporära skillnader*, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp som påverkar den *uppskjutna skatteskulden* eller *uppskjutna skattefordran*.

Allmänt råd

29.36 Ett *företag* ska presentera en avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets *skattekostnad* eller *skatteintäkt* och redovisat *resultat* före skatt. Av avstämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats.

Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:

a) En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.
b) En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

29.37 I juridisk person ska den *uppskjutna skatteskuld* som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen.

Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen.

Kommentar

De belopp som avsatts till obeskattade reserver utgör skattepliktiga temporära skillnader. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning ska uppskjuten skatteskuld hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas i juridisk person. Obeskattade reserver redovisas således med bruttobeloppet i balansräkningen.

Kapitel 30 – Effekter av ändrade valutakurser

Tillämpningsområde

Allmänt råd

30.1 Detta kapitel ska tillämpas vid omräkning av

a) poster i *utländsk valuta*,
b) nettoinvesteringar i *utlandsverksamhet*, och
c) *tillgångar* och *skulder* samt *intäkter* och *kostnader* i svenska dotterföretag och utlandsverksamheter som rapporterar i utländsk valuta.

Kapitlet ska inte tillämpas på poster som säkringsredovisas (se kapitel 11 och 12).

I punkt 30.14 finns särskilda regler för juridisk person. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Affärshändelser ska enligt BFL kunna presenteras i redovisningsvalutan. Detta innebär att transaktioner i utländsk valuta måste räknas om till redovisningsvalutan. Omräkningen ska göras första gången en affärshändelse bokförs och enligt avistakursen per dagen för affärshändelsen. Även en approximation av faktiska kurser får användas om den inte ger en för stor avvikelse från en omräkning till avistakurs.

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Allmänt råd

30.2 *Utländsk valuta* är annan valuta än *företagets redovisningsvaluta*.

Kommentar

Redovisningsvaluta är den valuta i vilken företaget upprättar sin *finansiella rapport*.

Omräkning av poster i utländsk valuta

Lagtext

4 kap. 13 § ÅRL

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

Allmänt råd

30.3 *Monetära poster* i *utländsk valuta* ska räknas om till *balansdagens* kurs.

Kommentar

Poster som är säkrade mot valutakursförändringar, t.ex. av en motpost i utländsk valuta eller ett terminskontrakt, ska redovisas enligt kapitel 11 eller 12.

Allmänt råd

30.4 Icke-monetära poster som värderas till *verkligt värde* i *utländsk valuta* ska räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet fastställdes. Andra icke-monetära poster räknas inte om.

Kommentar

Icke-monetära poster som inte räknas om redovisas till kursen per dagen för affärshändelsen (anskaffningstidpunkten).

Allmänt råd

30.5 *Monetära poster* är kassamedel samt *tillgångar* och *skulder* som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.

Kommentar

Exempel på monetära poster är banktillgodohavanden, kundfordringar, leverantörsskulder samt upplupna intäkter och kostnader. Även pensionsavsättningar samt *uppskjuten skatteskuld* och *uppskjuten skattefordran* är normalt monetära poster.

Icke-monetära tillgångs- och skuldposter är t.ex.

- aktier,
- varulager,
- förskott från kunder (ej att förväxla med återbetalningsbara depositioner),
- förutbetalda kostnader, t.ex. försäkringsavgifter och hyror,
- fastigheter, maskiner och inventarier,
- patent, varumärken, licenser, *goodwill* och andra *immateriella tillgångar*, samt
- förutbetalda intäkter.

Allmänt råd

30.6 Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av *monetära poster* ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer. För omräkning av poster som ingår i företagets nettoinvestering i *utlandsverksamhet* gäller i stället punkterna 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554).

Allmänt råd

30.7 Valutakursdifferensen ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshändelsen.

Allmänt råd

30.8 Den del av en realisations- eller omräkningsvinst (eller -förlust) från en icke-monetär post som är hänförlig till valutakursförändringar ska redovisas på samma sätt som vinsten eller förlusten.

Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet

Allmänt råd

30.9 En *monetär post* som är en fordran på eller *skuld* till en *utlandsverksamhet* ska anses som en del av företagets nettoinvestering i utlandsverksamheten, om en reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid.

Allmänt råd

30.10 En *utlandsverksamhet* är ett dotterföretag, intresseföretag, *joint venture* eller filial där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet.

Kommentar

Exempel på monetära poster som är en del av företagets nettoinvestering i utlandsverksamheten är långfristiga fordringar eller lån men inte kundfordringar eller leverantörsskulder.

Allmänt råd

30.11 En valutakursdifferens avseende en *monetär post* som utgör en del av nettoinvesteringen i en *utlandsverksamhet* och som är värderad utifrån anskaffningsvärde ska

a) i juridisk person redovisas i resultaträkningen i det företag där differensen uppstår, och
b) i *koncernredovisningen* redovisas som en separat komponent direkt i *eget kapital*.

Avyttras en nettoinvestering i en utlandsverksamhet ska valutakursdifferenser enligt första stycket b redovisas i resultaträkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

I juridisk person ska valutakursdifferensen redovisas i resultaträkningen antingen i det rapporterande företaget eller i utlandsverksamheten beroende på var differensen uppstår. Är den monetära posten säkrad, t.ex. genom ett lån i samma valuta, ska i stället reglerna om säkringsredovisning tillämpas.

Lagtext

4 kap. 14 d § första stycket och andra stycket 2 ÅRL

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:

– – –

2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

– – – *Lag (2004:1173)*

Kommentar

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas med tillämpning av IAS-förordningen får i vissa fall värdera andelar i t.ex. dotterföretag till verkligt värde (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL). I det fallet ska en valutakursdifferens avseende en monetär post som utgör en del av nettoinvesteringen redovisas i en fond för verkligt värde (se 4 kap. 14 d § andra stycket 2 ÅRL).

Omräkning av dotterföretag och utlandsverksamhet

Allmänt råd

30.12 Rapporterar ett svenskt dotterföretag eller en *utlandsverksamhet* i *utländsk valuta* ska *intäkter* och *kostnader* samt *tillgångar* och *skulder* räknas om till *redovisningsvalutan* på följande sätt:

a) Tillgångar och skulder, inklusive jämförelsetal, till respektive balansdagskurs.
b) Intäkter och kostnader, inklusive jämförelsetal, till avistakursen per varje dag för affärshändelserna, om inte företaget använder en kurs som utgör en approximation av den faktiska kursen.

Valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkningen ska redovisas direkt mot *eget kapital*. Avyttras det svenska dotterföretaget eller utlandsverksamheten ska de ackumulerade valutakursdifferenserna redovisas i resultaträkningen.

Härrör valutakursdifferenserna från ett delägt svenskt dotterföretag eller en delägd utlandsverksamhet som omfattas av *koncernredovisningen*, ska de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkningen och som är hänförbara till minoritetsandelarna fördelas på och redovisas som en del av *minoritetsintresset* i koncernbalansräkningen. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Består t.ex. en koncern av enskilda företag med olika valutor ska intäkterna och kostnaderna samt tillgångar och skulder för vart och ett av företagen räknas om till företagets redovisningsvaluta så att koncernredovisning kan upprättas.

En genomsnittlig kurs är ett exempel på en kurs som utgör en approximation av den faktiska kursen.

Redovisade värden på tillgångar och skulder som uppkommit i samband med att en förvärvsanalys upprättas, t.ex. goodwill och över- eller undervärden, ska räknas om till balansdagens kurs.

Allmänt råd

30.13 Rapporterar ett dotterföretag eller en *utlandsverksamhet* i en valuta i ett höginflationsland ska intäkter och kostnader samt *tillgångar* och *skulder* räknas om enligt den av EU-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarden IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer.

Upplysningar

Kommentar

Ett företag ska lämna upplysning om storleken på de valutakursdifferenser som uppkommit under räkenskapsåret och som redovisats som en separat komponent i eget kapital per balansdagen (se kapitel 6).

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

30.14 I juridisk person ska utländska filialers *tillgångar* och *skulder* räknas om enligt punkterna 30.3 och 30.4. *(BFNAR 2012:5)*

Kapitel 31 – Höginflationsländer

Kommentar

Eftersom svenska kronor och euro inte är höginflationsvalutor finns inte några regler i det allmänna rådet om hur en *finansiell rapport* i ett svenskt *företag* ska upprättas vid hög inflation.

Vid omräkning av en *utlandsverksamhet* i ett höginflationsland, se punkt 30.13.

Kapitel 32 – Händelser efter balansdagen

Tillämpningsområde

Allmänt råd

32.1 Detta kapitel ska tillämpas på *händelser efter balansdagen*.

Allmänt råd

32.2 Med *händelser efter balansdagen* avses såväl gynnsamma som ogynnsamma händelser, vilka inträffat mellan *balansdagen* och den dag då den *finansiella rapporten* avges.

Kommentar

Kapitlet behandlar hur händelser efter balansdagen ska redovisas och vilka upplysningar som ska lämnas.

Händelser efter balansdagen är av följande två slag:

- Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.
- Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen.

Händelser efter balansdagen innefattar alla händelser som inträffat fram till den dag då den finansiella rapporten avges, även om de inträffat efter det att *resultatet* eller annan utvald finansiell information har tillkännagivits.

Enligt 7 kap. 7 § ÅRL tillämpas 2 kap. 4 § även på *koncernredovisningen*.

Redovisning

Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL

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

– – –

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

– – – *Lag (2004:1173)*

Allmänt råd

32.3 Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på *balansdagen* men som inträffat efter balansdagen och innan den *finansiella rapporten* avges ska beaktas genom att justera beloppen eller att redovisa inte tidigare medtagna poster.

Kommentar

Följande är exempel på händelser efter balansdagen som ska beaktas:

- Ett domstolsavgörande efter balansdagen som bekräftar att ett företag hade en befintlig förpliktelse på balansdagen. Har företaget redovisat en *avsättning* kan beloppet behöva justeras. I annat fall ska kapitel 21 tillämpas för att bedöma om en avsättning eller *ansvarsförbindelse* ska redovisas.
- Information som erhålls efter balansdagen som visar att en *tillgång* redan på balansdagen hade minskat i värde eller att en tidigare gjord nedskrivning av en tillgång ska justeras, t.ex. information om
  - att en av företagets kunder gått i konkurs efter balansdagen vilket normalt bekräftar att företaget redan på balansdagen hade en förlust på en kundfordran som därför måste skrivas ned, och
  - varuförsäljning efter balansdagen som visar vilket *nettoförsäljningsvärde* dessa varor hade på balansdagen.
- Fastställande efter balansdagen av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts före balansdagen.
- Fastställande efter balansdagen av det belopp som avser t.ex. vinstdelning eller bonus, om företaget på balansdagen hade en *legal förpliktelse* eller *informell förpliktelse* att utge sådana belopp som en följd av händelser före balansdagen.
- Upptäckt efter balansdagen av bedrägeri eller *fel* som gör att den finansiella rapporten är felaktig.

Sådana händelser som indikerar att vissa förhållanden har uppstått efter balansdagen får inte beaktas vid upprättandet av balansräkningen och resultaträkningen.

Ett exempel på en händelse efter balansdagen som inte får beaktas är en nedgång i marknadsvärdet på företagets placeringar mellan balansdagen och den dag den finansiella rapporten avges. En sådan värdenedgång hänförs normalt inte till placeringarnas värde på balansdagen utan återspeglar omständigheter som har uppstått efter balansdagen. Ett företag får därför inte redovisa värdenedgången eller uppdatera upplysningarna om placeringarna per balansdagen. Dock kan företaget behöva lämna upplysningar enligt punkt 32.4.

Ett annat exempel är när företaget har fått en fordran enligt ett domstolsavgörande efter balansdagen men innan den finansiella rapporten avges. En sådan fordran är en *eventualtillgång* på balansdagen som inte får redovisas (se kapitel 21). Enligt punkt 21.18

kan upplysning behöva lämnas. Fastställs beloppet för ett överenskommet skadestånd innan den finansiella rapporten avges ska dock en justering göras om skadeståndet inte har redovisats tidigare på grund av att beloppet inte kunde mätas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 2.10).

Punkt 22.11 innebär att utdelning till *ägare* som fastställts efter balansdagen inte ska redovisas som skuld per balansdagen.

Upplysningar

Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter balansdagen

Allmänt råd

32.4 Händelser som indikerar förhållanden som uppstått efter *balansdagen* ska inte beaktas i balansräkningen och resultaträkningen. Upplysning ska lämnas om varje slag av *väsentlig* händelse som inte beaktats. Upplysningen ska omfatta en beskrivning av händelsens karaktär och en uppskattning av dess finansiella effekt.

Kan den finansiella effekten inte uppskattas ska uppgift lämnas om detta.

Kommentar

Nedan ges exempel på händelser efter balansdagen som inte beaktas men som normalt leder till att upplysning ska lämnas. Upplysningen kan lämnas i förvaltningsberättelsen eller i not. Upplysningen ska spegla information som blir känd efter balansdagen men innan den finansiella rapporten avges.

- Ett betydande *rörelseförvärv* eller en avyttring av ett viktigare dotterföretag.
- Offentliggörande av en plan att avveckla en verksamhet.
- Betydande inköp av tillgångar, avyttringar eller planerade avyttringar av tillgångar eller expropriation av betydande tillgångar.
- En viktig produktionsanläggning förstörs.
- En omfattande omstrukturering meddelas, eller påbörjas.
- Emission eller återköp av företagets *skulder* eller *egetkapitalinstrument*.
- Onormalt stora förändringar av priset på tillgångar eller i valutakurser.
- Förändringar i skattesatser eller skattelagar som är beslutade eller i praktiken beslutade och som har betydande inverkan på *aktuell skatt* eller *uppskjuten skatt*.
- Betydande åtaganden eller ansvarsförbindelser ingås, t.ex. genom att utfästa betydande garantier.
- Betydande rättstvist som påbörjas enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.

Kapitel 33 – Upplysningar om närstående

Tillämpningsområde

Allmänt råd

33.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om närstående vad gäller

a) ställda säkerheter och *ansvarsförbindelser*,
b) lån till ledande befattningshavare, samt
c) transaktioner med närstående fysiska eller juridiska personer.

Kapitlet ska även tillämpas vad gäller upplysningar i juridisk person om moderföretag samt dotterföretag och vissa andra företag.

Kommentar

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 11–12 b §§ även på *koncernredovisningen*. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Lagtext

5 kap. 11 § andra stycket ÅRL

– – –

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

– – – Lag (2010:1515)

Lån till ledande befattningshavare

Lagtext

5 kap. 12 § ÅRL

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

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

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

Lag (2005:918)

Kommentar

Med motsvarande befattningshavare enligt 5 kap. 12 § ÅRL avses t.ex. en person som ingår i ledningen för ett handelsbolag.

Transaktioner med närstående

Lagtext

5 kap. 12 a § ÅRL

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)*

Lagtext

5 kap. 12 b § ÅRL

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)*

Redovisning i juridisk person

Uppgifter om moderföretag

Lagtext

5 kap. 26 § ÅRL

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

Allmänt råd

33.2 Ett dotterföretag ska alltid lämna de uppgifter om moderföretaget som anges i 5 kap. 26 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Kommentar

Punkt 33.2 innebär att uppgifter om moderföretaget ska lämnas oavsett om moderföretaget upprättar koncernredovisning eller inte.

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

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

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL

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

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

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

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

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

Lag (2004:244)

Kapitel 34 – Jord- och skogsbruksverksamhet samt utvinning av mineraltillgångar

Tillämpningsområde

Allmänt råd

34.1 Kapitlet behandlar *jord- och skogsbruksverksamhet* samt utvinning av mineraltillgångar.

Allmänt råd

34.2 *Jord- och skogsbruksverksamhet* består av ett *företags* biologiska omvandling och skörd av *biologiska tillgångar* för försäljning eller för omvandling till *jord- och skogsbruksprodukter* eller till nya biologiska tillgångar.

Biologiska tillgångar är levande djur och levande växter.

Jord- och skogsbruksprodukter är de skördade produkterna av företagets biologiska tillgångar.

Redovisning

Allmänt råd

34.3 *Tillgångar* anskaffade för att användas vid prospektering och utvinning av mineraltillgångar ska redovisas enligt kapitel 17 eller kapitel 18. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Vad gäller jord- och skogsbruksverksamhet får biologiska tillgångar inte värderas till *verkligt värde* enligt ÅRL. Sådana tillgångar redovisas därmed enligt allmänna regler för omsättnings- respektive anläggningstillgångar (se t.ex. kapitel 13 och 17). Jord- och skogsbruksprodukter redovisas enligt kapitel 13.

En skyldighet att återställa utvinningsplatsen vid utvinning av mineraltillgångar ska redovisas enligt kapitel 21.

Kapitel 35 – Första gången detta allmänna råd tillämpas

Tillämpning

Allmänt råd

35.1 Detta kapitel ska endast tillämpas första gången en *finansiell rapport* upprättas enligt detta allmänna råd.

Väljer ett *företag* att, efter en period då annan normgivning tillämpats, åter tillämpa detta allmänna råd, får inte kapitel 35 tillämpas ytterligare en gång.

I punkt 35.34 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar

Kapitlet ska tillämpas oavsett vilken normgivning företaget tidigare tillämpat.

Ett företag som åter tillämpar det allmänna rådet efter att ha tillämpat annan normgivning ska tillämpa reglerna om byte av redovisningsprincip (se kapitel 10).

Jämförelsetal

Lagtext

3 kap. 5 § ÅRL

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

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)*

Allmänt råd

35.2 En *förstagångstillämpare* ska vid *tidpunkten för övergång* räkna om posterna i balansräkningen, resultaträkningen, *kassaflödesanalysen* och noterna enligt detta kapitel. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

35.3 En *förstagångstillämpare* är ett *företag* som första gången tillämpar detta allmänna råd vid upprättandet av en *finansiell rapport*.

Kommentar

Uppgifterna i flerårsöversikten i förvaltningsberättelsen behöver inte räknas om, men i så fall ska upplysning lämnas (se punkt 35.32).

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas 3 kap. 5 § även i *koncernredovisningen*. Vad som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncern.

Upplysningar avseende förvaltningsfastigheter

Allmänt råd

35.4 Jämförelsetal avseende upplysningar av *verkligt värde* på *förvaltningsfastigheter* behöver inte lämnas första gången detta allmänna råd tillämpas.

Ingångsbalansräkning

Allmänt råd

35.5 En *förstagångstillämpare* ska upprätta en *ingångsbalansräkning*.

Allmänt råd

35.6 En *ingångsbalansräkning* är en balansräkning per *tidpunkten för övergång*.

Allmänt råd

35.7 *Tidpunkten för övergång* är första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett *företag* upprättar fullständig jämförande information enligt detta allmänna råd.

För ett mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket årsredovisningslagen (1995:1554) inte räknar om jämförelsetalen, är tidpunkten för övergång i stället första dagen på det räkenskapsår som detta allmänna råd tillämpas. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

För ett företag som upprättar en finansiell rapport första gången enligt det allmänna rådet avseende ett räkenskapsår som omfattar kalenderåret 2014 är tidpunkten för övergång den 1 januari 2013, om jämförelsetal lämnas för ett räkenskapsår. Är företaget ett mindre företag som med stöd av lättnadsregeln i ÅRL inte räknar om jämförelsetalen är tidpunkten för övergång i stället den 1 januari 2014.

Vid tidpunkten för övergång ska en förstagångstillämpare upprätta en ingångsbalansräkning i vilken det allmänna rådets redovisnings- och värderingsprinciper tillämpas retroaktivt. I vissa fall är det dock inte tillåtet med retroaktiv tillämpning (se punkterna 35.12–35.20) och det finns även frivilliga undantag (se punkterna 35.21–35.29).

Retroaktiv tillämpning

Allmänt råd

35.8 Posterna i *ingångsbalansräkningen* ska redovisas med *retroaktiv tillämpning* av *redovisningsprinciper* och värderingsregler i detta allmänna råd om inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30.

Kommentar

Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats (se kapitel 10).

Allmänt råd

35.9 Ett *företag* ska, om inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30, i *ingångsbalansräkningen*

a) redovisa alla *tillgångar* och *skulder* som ska redovisas enligt detta allmänna råd,
b) omklassificera poster som enligt tidigare tillämpade *redovisningsprinciper* har redovisats som ett visst slag av tillgång, skuld eller komponent i *eget kapital* men som enligt detta allmänna råd utgör ett annat slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital, samt
c) värdera alla tillgångar och skulder enligt detta allmänna råd.

Allmänt råd

35.10 Ett *företag* får inte redovisa poster i *ingångsbalansräkningen* som *tillgång* eller *skuld*, om de inte uppfyller kriterierna i punkt 2.18 såvida inte annat framgår av punkterna 35.11–35.30.

Allmänt råd

35.11 Finns det skillnader mellan de *redovisningsprinciper* som ett *företag* tidigare har tillämpat och principerna enligt detta allmänna råd ska de skillnadsbelopp som uppkommer redovisas direkt mot *eget kapital* i *ingångsbalansräkningen*.

Ej tillåten retroaktiv tillämpning

Borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder

Allmänt råd

35.12 *Finansiella tillgångar* och *finansiella skulder* som enligt tidigare tillämpade *redovisningsprinciper* har tagits bort från balansräkningen får inte redovisas i *ingångsbalansräkningen*, om det är fråga om transaktioner som skett före *tidpunkten för övergång*.

Säkringsredovisning och värdering av finansiella instrument

Allmänt råd

35.13 Säkringsredovisning avseende säkringsförhållanden som inte längre föreligger vid *tidpunkten för övergång* får inte ändras.

Allmänt råd

35.14 Föreligger ett säkringsförhållande vid *tidpunkten för övergång* ska detta fortsätta redovisas till dess säkringsförhållandet upphör.

Uppskattningar och bedömningar

Allmänt råd

35.15 Uppskattningar och bedömningar som gjorts före *tidpunkten för övergång* får inte ändras.

Internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar

Allmänt råd

35.16 Utgifter som avser en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte redovisas som *tillgång* om utgifterna har kostnadsförts i tidigare *finansiella rapporter*.

Avskrivning på goodwill

Allmänt råd

35.17 *Avskrivning* på *goodwill* som gjorts före *tidpunkten för övergång* får inte räknas om.

Ett *företag* som har tillämpat en längre avskrivningstid än tio år ska skriva av återstående goodwill vid tidpunkten för övergång som om företaget från början tillämpar tio år som avskrivningstid.

Första stycket gäller inte om företaget tillämpar punkt 35.24 andra stycket. I det fallet får avskrivning på goodwill räknas om. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Det allmänna rådet tillåter inte en längre avskrivningstid på goodwill än tio år. Punkt 35.17 andra stycket innebär att ett företag, som vid tidpunkten för övergång tillämpat en längre avskrivningstid än tio år, inte får räkna om avskrivning på goodwill som gjorts före tidpunkten för övergång. I stället ska företaget skriva av återstående goodwill genom att justera det redovisade värdet mot eget kapital.

Materiella anläggningstillgångar

Allmänt råd

35.18 *Materiella anläggningstillgångar*, som enligt punkt 17.4 ska delas upp på komponenter, får inte räknas om retroaktivt. Det *redovisade värdet* för dessa tillgångar ska, per *tidpunkten för övergång*, delas upp på betydande komponenter.

Allmänt råd

35.19 Har ett *offentligt bidrag* som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång inte redovisats som en minskning av *tillgångens* anskaffningsvärdet före *tidpunkten för övergång* får det *redovisade värdet* inte räknas om.

Kommentar

Se punkterna 24.5, 36.16 och 37.18.

Allmänt råd

35.20 *Låneutgifter* får inte räknas in i anskaffningsvärdet för en *tillgång* om utgifterna har kostnadsförts i tidigare *finansiella rapporter*.

Frivilliga undantag från retroaktiv tillämpning

Finansiella tillgångar och finansiella skulder

Allmänt råd

35.21 *Finansiella tillgångar* och *finansiella skulder*, som enligt tidigare tillämpade *redovisningsprinciper* har redovisats i balansräkningen och som enligt detta allmänna råd skulle ha tagits bort från balansräkningen, får fortsätta att redovisas fram till avyttring eller reglering om de avser transaktioner före *tidpunkten för övergång*.

Koncernbidrag

Allmänt råd

35.22 Koncernbidrag som inte redovisats som bokslutsdisposition före *tidpunkten för övergång* behöver inte klassificeras om.

Indirekta tillverkningskostnader

Allmänt råd

35.23 Indirekta tillverkningskostnader som inte räknats in i anskaffningsvärdet för en *tillgång* före *tidpunkten för övergång* behöver inte räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången.

Rörelseförvärv

Allmänt råd

35.24 Kapitel 19 behöver inte tillämpas på *rörelseförvärv* som gjorts före *tidpunkten för övergång*.

Väljer ett *företag* att räkna om ett rörelseförvärv ska alla rörelseförvärv som gjorts efter det omräknade rörelseförvärvet räknas om enligt kapitel 19.

Detsamma gäller förvärv som avser intresseföretag och *joint venture*.

Kommentar

Räknas ett rörelseförvärv om påverkas även koncernredovisningen.

Aktierelaterade ersättningar

Allmänt råd

35.25 Kapitel 26 behöver inte tillämpas på *egetkapitalinstrument* som *företaget* tilldelat före *tidpunkten för övergång*.

Ackumulerade omräkningsdifferenser

Allmänt råd

35.26 Vid omräkning av nettoinvesteringar i en *utlandsverksamhet* får ett *företag* bestämma att alla ackumulerade valutakursdifferenser vid *tidpunkten för övergång* är noll.

Kommentar

Enligt kapitel 30 ska ett företag redovisa vissa effekter av ändrade valutakurser på nettoinvesteringar i utlandsverksamhet som en del i eget kapital i koncernredovisningen. Ett företag får välja att redovisa enligt kapitel 30 eller att bestämma att alla ackumulerade valutakursdifferenser (omräkningsdifferenser) är noll vid tidpunkten för övergång.

Uppskjuten skatt

Allmänt råd

35.27 En *uppskjuten skatteskuld* eller en *uppskjuten skattefordran* som hänför sig till *temporära skillnader* mellan skattemässigt värde och *redovisat värde* på *tillgångar* respektive *skulder* behöver inte redovisas i *ingångsbalansräkningen*, om uppgifterna inte kan tas fram utan oskälig kostnad.

Kommentar

Enligt kapitel 29 ska ett företag redovisa uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran som hänför sig till temporära skillnader mellan skattemässigt värde och redovisat värde på skulder respektive tillgångar.

Leasing

Allmänt råd

35.28 *Finansiella leasingavtal*, som före *tidpunkten för övergång* har redovisats som *operationella leasingavtal*, får i *ingångsbalansräkningen* värderas till det återstående värde de har enligt leasingavtalet vid *tidpunkten för övergång* i stället för att räknas om.

Materiella anläggningstillgångar

Allmänt råd

35.29 Utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats som enligt punkt 17.7 ingår i anskaffningsvärdet för en *materiell anläggningstillgång* får beräknas vid *tidpunkten för övergång* i stället för den dag då förpliktelsen uppkom.

Praktiskt ogenomförbart att räkna om poster

Allmänt råd

35.30 Är det *praktiskt ogenomförbart* att räkna om en eller flera poster i *ingångsbalansräkningen* ska omräkningen göras vid ingången av räkenskapsåret.

Tillämpas första stycket ska upplysning lämnas om vilka poster som inte räknats om.

Upplysningar

Allmänt råd

35.31 En *förstagångstillämpare* ska lämna upplysning om att det är första gången detta allmänna råd tillämpas. Upplysning ska även lämnas om vilka lättnadsregler enligt punkterna 35.21–35.30 som har tillämpats.

Allmänt råd

35.32 En *förstagångstillämpare* som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen ska lämna upplysning om detta.

Kommentar

Enligt punkt 35.30 ska upplysning även lämnas om en eller flera poster i ingångsbalansräkningen inte räknats om.

Allmänt råd

35.33 En *förstagångstillämpare* ska i not

a) upplysa om vilka *redovisningsprinciper* som ändrats, och
b) presentera en avstämning genom att specificera förändringar vilka har redovisats direkt mot *eget kapital* i *ingångsbalansräkningen* med varje korrigering på egen rad.

Avstämningen ska innefatta förändringen av eget kapital enligt fastställd balansräkning från året före *tidpunkten för övergång* till utgående omräknad balansräkning för jämförelseåret.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

35.34 Värdet på andelar i dotterföretag, intresseföretag och *gemensamt styrda företag* får i *ingångsbalansräkningen* bestämmas till det *redovisade värdet* i den *årsredovisning* som omfattar perioden som avslutas närmast före *tidpunkten för övergång*.

Kommentar

Punkt 35.34 innebär t.ex. att ett företag som har minskat anskaffningsvärdet med utdelningar som är hänförliga till förvärvade vinstmedel inte behöver räkna om det redovisade värdet i ingångsbalansräkningen.

Kapitel 36 – Särskilda regler för stiftelser och företag som drivs under stiftelseliknande former

Tillämpningsområde

Allmänt råd

36.1 Detta kapitel ska tillämpas av *företag* som är stiftelser eller som drivs under stiftelseliknande former. Dessa företag benämns i detta kapitel stiftelse.

En stiftelse ska även tillämpa kapitel 1–35 om inte annat framgår av detta kapitel.

I punkterna 36.34–36.39 finns särskilda regler för juridisk person.

Förvaltningsberättelse

Lagtext

6 kap. 4 § ÅRL

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

Kommentar

Enligt 7 kap. 31 § ÅRL tillämpas 6 kap. 4 § även på *koncernredovisningen*.

Balansräkning

Allmänt råd

36.2 Utöver de rubriker och poster som anges i uppställningsformen i bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) och kapitel 4 i detta allmänna råd ska en stiftelse redovisa beslutade men ännu ej utbetalda bidrag som *skuld* under särskild rubrik i balansräkningen.

Allmänt råd

36.3 Ändamålsbestämda medel ska redovisas i egen post i *eget kapital*.

Kommentar

Därutöver framgår av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 4 vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en stiftelse ska eller får göra.

Resultaträkning

Kommentar

När resultaträkningen upprättas ska uppställningsformen i bilaga 2 eller 3 till ÅRL användas och kapitel 5 tillämpas. Av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 5 framgår vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en stiftelse ska eller får göra.

Förändring i eget kapital

Kommentar

Eftersom ändamålsbestämda medel redovisas som egen post i eget kapital, ska förändringen av posten specificeras enligt punkt 6.3. Förändringen av ändamålsbestämda medel redovisas som en omföring mellan posterna Ändamålsbestämda medel och Årets resultat med tillförda och använda medel specificerat.

Kassaflödesanalys

Allmänt råd

36.4 Räkenskapsårets *kassaflöden* får, utöver vad som anges i punkt 7.2, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.

Allmänt råd

36.5 *Kassaflöden* från bidragsverksamheten utgörs av sådana bidrag som avses i punkt 36.17 och som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Gåvor och erhållna bidrag

Allmänt råd

36.6 Endast det inflöde av ekonomiska fördelar som en stiftelse erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning får redovisas som *intäkt*.

Kommentar

Om ett bidrag endast vidareförmedlas, uppfyller inbetalningen i normalfallet inte kriteriet i punkt 2.18 a och får därför inte redovisas som intäkt.

Enligt punkt 2.18 a får en intäkt endast redovisas om de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen *sannolikt* kommer att tillfalla företaget i framtiden.

Allmänt råd

36.7 En transaktion i vilken en stiftelse tar emot en *tillgång* eller en tjänst som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är en gåva eller ett erhållet bidrag.

Om tillgången eller tjänsten erhålls därför att stiftelsen uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor och om stiftelsen har en *skuld* till motparten om villkoren inte uppfylls, är det ett erhållet bidrag.

Kommentar

Punkt 36.7 andra stycket innebär att om det som tagits emot inte får redovisas som ett erhållet bidrag, är det en gåva. En gåva kan bestå av kontanta medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. Förvärv genom testamente behandlas som gåva.

Allmänt råd

36.8 Ett *offentligt bidrag* som en stiftelse erhåller ska redovisas som ett erhållet bidrag enligt detta kapitel.

Redovisning av gåvor

Allmänt råd

36.9 En gåva i form av en tjänst får inte redovisas som *intäkt*.

Kommentar

Upplysning ska lämnas om gåvor som inte redovisas i balansräkningen och resultaträkningen, se punkt 36.30.

Allmänt råd

36.10 En stiftelse ska redovisa en gåva till det *verkliga värdet* när gåvan erhålls.

Kommentar

Hur verkligt värde beräknas framgår av kapitel 2.

Allmänt råd

36.11 Är en gåva av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får en stiftelse uppskatta det *verkliga värdet* utifrån en sammanvägd bedömning av det verkliga värdet på de erhållna gåvorna.

Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret, ska värderingen endast omfatta de gåvor som finns kvar på *balansdagen*.

Kommentar

I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Av prop. 2005/06:116 s. 158 f. framgår att detta typiskt sett gäller vid insamling av begagnade kläder, möbler, husgeråd och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Allmänt råd

36.12 En gåva ska redovisas som *intäkt* när den erhålls. Detta gäller inte för gåvor som avses i andra stycket eller i punkt 36.13.

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts men som finns kvar i stiftelsen på *balansdagen* ska redovisas som intäkt per balansdagen.

Kommentar

En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan förbrukas direkt eller inte. Om även en ersättning lämnas, motsvarar intäkten gåvans verkliga värde minskat med ersättningen. Om gåvan används i tillverkningen av en tillgång ska gåvans värde ingå i utgiften för tillgången.

Allmänt råd

36.13 I en avkastningsstiftelse får en gåva som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål inte redovisas som *intäkt*. En sådan gåva ska redovisas direkt mot *eget kapital* när gåvan erhålls.

En gåva enligt första stycket ska värderas enligt punkt 36.10.

Kommentar

En avkastningsstiftelse främjar sitt syfte genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer betala ut bidrag från avkastningen på sin förmögenhet.

Redovisning av erhållna bidrag

Allmänt råd

36.14 Ett erhållet bidrag ska värderas till det *verkliga värdet* av den *tillgång* som stiftelsen fått eller kommer att få.

Allmänt råd

36.15 Ett erhållet bidrag får redovisas som *intäkt*, när villkoren för att erhålla bidraget har uppfyllts.

Intäkten får redovisas samma räkenskapsår som stiftelsen redovisar den *kostnad* bidraget är avsett att täcka.

Bidrag som inte redovisas som intäkt ska redovisas som *skuld*.

Allmänt råd

36.16 Ett erhållet bidrag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera *tillgångens* anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald *intäkt*.

Kommentar

Ett bidrag som reducerar tillgångens anskaffningsvärde, kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens *nyttjandeperiod* i form av lägre avskrivningar. Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt, redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Lämnade bidrag och anslag

Allmänt råd

36.17 Med lämnade bidrag avses i detta kapitel en transaktion i vilken en stiftelse lämnar en *tillgång* utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte. Med lämnade bidrag avses även lämnade anslag.

Redovisning av lämnade bidrag och anslag

Allmänt råd

36.18 Ett lämnat bidrag ska redovisas som *skuld* när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt, ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en *ansvarsförbindelse*.

Kommentar

En utfästelse är endast bindande om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom en *informell förpliktelse*.

Allmänt råd

36.19 I en avkastningsstiftelse ska ett lämnat bidrag redovisas som en minskning av *eget kapital*.

Pensionsstiftelse

Allmänt råd

36.20 Lämnad gottgörelse från en pensionsstiftelse till en arbetsgivare för *kostnader* avseende pensionsändamål ska redovisas direkt mot *eget kapital*.

En inbetalning från en arbetsgivare till en pensionsstiftelse ska också redovisas direkt mot eget kapital.

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet

Allmänt råd

36.21 En fysisk *tillgång* som en stiftelse innehar för stiftelseändamålet är en *materiell anläggningstillgång* även om kriterierna i punkt 17.2 inte är uppfyllda. *(BFNAR 2012:5)*

Redovisning

Kommentar

Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4. Med tillgångar som innehas för stiftelseändamålet avses tillgångar som inte i första hand innehas för att generera kassaflöden.

Avskrivning och nedskrivning

Kommentar

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som en stiftelse innehar för stiftelseändamålet ska skrivas av enligt kapitel 17 och 18.

Allmänt råd

36.22 Vid prövning av nedskrivningsbehov av materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet ska punkterna 36.23–36.27 tillämpas i stället för kapitel 27. Detta gäller inte för *tillgångar* som förväntas generera *kassaflöden*. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

36.23 En stiftelse ska per varje *balansdag* bedöma om det finns någon indikation på att en anläggningstillgång kan ha minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska stiftelsen beräkna *tillgångens* förlustvärde.

Förlustvärdet för en tillgång är det lägsta av återanskaffningsvärdet och *återvinningsvärdet*.

Allmänt råd

36.24 När *verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader* ska fastställas ska alla restriktioner för att nyttja *tillgången* beaktas. Försäljningskostnader omfattar även *kostnaden* för att upphäva restriktionerna om detta är nödvändigt för att tillgången ska kunna säljas.

Allmänt råd

36.25 Förlustvärdet för en *tillgång* får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde.

Tillgångens försäkringsvärde är det högsta värde en försäkringsgivare skulle ersätta tillgången med, oberoende av vilket värde tillgången faktiskt försäkrats för.

Kommentar

Punkt 36.25 är en förenklingsregel.

Allmänt råd

36.26 En *tillgång* ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgångens *redovisade värde*. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till förlustvärdet.

Allmänt råd

36.27 En stiftelse ska per varje *balansdag* bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska endast återföras om de skäl som låg till grund för beräkningen av en *tillgångs* förlustvärde när den senast skrevs ned har förändrats.

En återföring får inte leda till att det *redovisade värdet* överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter *avskrivningar*, om den inte hade skrivits ned.

Upplysningar

Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen

Allmänt råd

36.28 En stiftelse ska lämna upplysningar om *tillgångar* som enligt punkt 2.18 inte får redovisas i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta.

Gåvor och erhållna bidrag

Allmänt råd

36.29 Upplysningar ska lämnas om

a) karaktären på och omfattningen av gåvor och erhållna bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
b) villkor som inte uppfyllts avseende *offentliga bidrag* som har redovisats som *skuld*, samt
c) *ansvarsförbindelser* och *eventualtillgångar* som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som *intäkt*.

Allmänt råd

36.30 Upplysning ska lämnas om gåvor som inte har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen. Detta gäller dock inte de gåvor som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts.

Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå.

Kommentar

Gåvor som inte redovisats i balansräkningen och resultaträkningen kan t.ex. vara frivilliga arbetsinsatser eller reklamtjänster.

Allmänt råd

36.31 Om en stiftelse erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag.

Lagtext

5 kap. 3 § första stycket 1 ÅRL

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

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,

– – – Lag (2010:1515)

Allmänt råd

36.32 Har *tillgångar* anskaffats med erhållna bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

Uppgift ska lämnas om bidragets storlek samtliga år som stiftelsen nyttjar tillgången.

Kommentar

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § även på koncernredovisningen och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har reducerat anskaffningsvärdet.

Medelantalet anställda

Allmänt råd

36.33 Vid tillämpningen av punkt 8.9 ska med verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare anses sådan anställd i en stiftelse som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag.

Kommentar

Enligt punkt 8.7 ska medelantalet anställda beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden. Av det allmänna rådet framgår att sådana anställda som under året uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (nu socialförsäkringsbalken) inte ska räknas med.

Redovisning i juridisk person

Eget kapital

Allmänt råd

36.34 I juridisk person ska en stiftelse, om stiftelseförordnandet inte anger annat, dela in *eget kapital* i bundet respektive fritt eget kapital.

Som bundet eget kapital ska redovisas sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.

Allmänt råd

36.35 En avkastningsstiftelse ska i juridisk person redovisa lämnade bidrag mot fritt *eget kapital*.

Allmänt råd

36.36 I juridisk person ska specifikationen av förändringar i *eget kapital*, utöver det som anges i punkt 6.3, visa följande uppgifter:

a) Under räkenskapsåret erhållna gåvor som inte får förbrukas för stiftelseändamålet.
b) I förekommande fall omföringar av realisationsresultat till bundet eget kapital.
c) Kapitalisering.
d) Beslutade anslag.

Beloppen ska, i förekommande fall, delas upp på bundet respektive fritt eget kapital.

Kommentar

I juridisk person ska eget kapital redovisas enligt bilaga 1 till ÅRL. Förändringar i eget kapital ska därutöver specificeras enligt punkterna 6.3 och 36.36, men kan behöva delas in ytterligare enligt stiftelseförordnandet.

Gemensam bokföring

Allmänt råd

36.37 En stiftelse som med stöd av 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) har en gemensam bokföring med andra stiftelser, ska redovisa sin andel enligt punkt 15.7.

Upplysning ska lämnas om den sammanlagda gemensamma förmögenheten och avkastningen av den.

Förvärv genom gåva

Allmänt råd

36.38 I juridisk person får i en skattepliktig verksamhet anskaffningsvärdet för en *tillgång* som förvärvats genom gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Allmänt råd

36.39 I juridisk person får ett *offentligt bidrag* som avser förvärv av en omsättningstillgång minska *tillgångens* anskaffningsvärde.

Kapitel 37 – Särskilda regler för ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar

Tillämpningsområde

Allmänt råd

37.1 Detta kapitel ska tillämpas av *företag* som är ideella föreningar, registrerade trossamfund och liknande sammanslutningar. Dessa företag benämns i detta kapitel förening.

En förening ska även tillämpa kapitel 1–35 om inte annat framgår av detta kapitel.

I punkterna 37.34–37.36 finns särskilda regler för juridisk person.

Förvaltningsberättelse

Allmänt råd

37.2 En förening ska i förvaltningsberättelsen lämna uppgift om hur föreningens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

Kommentar

Ett exempel är att föreningen beskriver den ideella verksamheten och dess effekter eftersom detta generellt sett inte återspeglas i resultaträkningen.

Enligt punkt 3.7 ska förvaltningsberättelsen bland annat innehålla upplysning om viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och *resultat* samt speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget. Exempel på en sådan faktor eller speciell omständighet är att föreningen förvaltar stiftelser. I det fallet ska antalet förvaltade stiftelser och deras totala egna kapital anges.

Balansräkning

Allmänt råd

37.3 Utöver de rubriker och poster som anges i uppställningsformen i bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) och kapitel 4 i detta allmänna råd ska en förening redovisa ändamålsbestämda medel i egen post i *eget kapital*.

Kommentar

Därutöver framgår av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 4 vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en förening ska eller får göra.

Resultaträkning

Allmänt råd

37.4 En förening ska i resultaträkningen särredovisa intäktsposterna Medlemsavgifter, Gåvor, Bidrag, Nettoomsättning och Övriga intäkter.

Kommentar

När resultaträkningen upprättas ska uppställningsformen i bilaga 2 eller 3 till ÅRL användas och kapitel 5 tillämpas. Av 3 kap. 4 § ÅRL och kapitel 5 framgår vilka avvikelser från och anpassningar av uppställningsformen som en förening ska eller får göra.

Förändring i eget kapital

Kommentar

Eftersom ändamålsbestämda medel redovisas som egen post i eget kapital ska förändringen av posten specificeras enligt punkt 6.3. Förändringen av ändamålsbestämda medel redovisas som en omföring mellan posterna Ändamålsbestämda medel och Årets resultat med tillförda och använda medel specificerat.

Kassaflödesanalys

Allmänt råd

37.5 Räkenskapsårets *kassaflöden* får, utöver vad som anges i punkt 7.2, hänföras till kategorin bidragsverksamheten.

Allmänt råd

37.6 *Kassaflöden* från bidragsverksamheten utgörs av sådana bidrag som avses i punkt 37.19 och som är utbetalda eller återbetalda under räkenskapsåret.

Medlemsavgifter, gåvor och erhållna bidrag

Allmänt råd

37.7 Endast det inflöde av ekonomiska fördelar som en förening erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning får redovisas som *intäkt*.

Kommentar

Om ett bidrag endast vidareförmedlas, uppfyller inbetalningen i normalfallet inte kriteriet i punkt 2.18 a och får därför inte redovisas som intäkt.

Enligt punkt 2.18 a får en intäkt endast redovisas om de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen *sannolikt* kommer att tillfalla företaget i framtiden.

Allmänt råd

37.8 Med medlemsavgift avses avgift till den allmänna föreningsverksamheten.

Kommentar

Medlemsavgift innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift och inte heller försäljning till medlemmarna.

Allmänt råd

37.9 En transaktion i vilken en förening tar emot en *tillgång* eller en tjänst som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är en gåva eller ett erhållet bidrag.

Om tillgången eller tjänsten erhålls därför att föreningen uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor och om föreningen har en *skuld* till motparten om villkoren inte uppfylls, är det ett erhållet bidrag.

Kommentar

Punkt 37.9 andra stycket innebär att om det som tagits emot inte får redovisas som ett erhållet bidrag är det en gåva. En gåva kan bestå av kontanta medel, varor eller andra tillgångar och tjänster. Förvärv genom testamente behandlas som gåva.

Allmänt råd

37.10 Ett *offentligt bidrag* som en förening erhåller ska redovisas som ett erhållet bidrag enligt detta kapitel.

Redovisning av medlemsavgifter

Allmänt råd

37.11 En förening ska redovisa en medlemsavgift som *intäkt* det räkenskapsår den avser.

Redovisning av gåvor

Allmänt råd

37.12 En gåva i form av en tjänst får inte redovisas som *intäkt*.

Kommentar

Upplysning ska lämnas om gåvor som inte redovisas i balansräkningen och resultaträkningen, se punkt 37.30.

Allmänt råd

37.13 En förening ska redovisa en gåva till det *verkliga värdet* när gåvan erhålls.

Kommentar

Hur verkligt värde beräknas framgår av kapitel 2.

Allmänt råd

37.14 Är en gåva av sådant slag som avses i 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), får en förening uppskatta det *verkliga värdet* utifrån en sammanvägd bedömning av verkliga värdet på de erhållna gåvorna.

Har gåvorna inte bokförts löpande under räkenskapsåret ska värderingen endast omfatta de gåvor som finns kvar på *balansdagen*.

Kommentar

I 5 kap. 1 § andra stycket BFL anges att en affärshändelse som avser mottagandet av en gåva inte behöver bokföras löpande under förutsättning att gåvans marknadsvärde är svårbestämbart men kan antas vara lågt och det är förenligt med god redovisningssed. Av prop. 2005/06:116 s. 158 f. framgår att detta typiskt sett gäller vid insamling av begagnade kläder, möbler, husgeråd och liknande som mottagaren avser att sälja eller skänka vidare.

Allmänt råd

37.15 En gåva ska redovisas som *intäkt* när den erhålls. Detta gäller inte för gåvor som avses i andra stycket.

En gåva som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts men som finns kvar i föreningen på *balansdagen* ska redovisas som intäkt per balansdagen.

Kommentar

En gåva som intäktsförts redovisas antingen som en tillgång eller en kostnad beroende på om gåvan förbrukas direkt eller inte. Om även en ersättning lämnas, motsvarar intäkten gåvans verkliga värde minskat med ersättningen. Om gåvan används i tillverkningen av en tillgång ska gåvans värde ingå i utgiften för tillgången.

Redovisning av erhållna bidrag

Allmänt råd

37.16 Ett erhållet bidrag ska värderas till det *verkliga värdet* av den *tillgång* som föreningen fått eller kommer att få.

Allmänt råd

37.17 Ett erhållet bidrag får redovisas som *intäkt* när villkoren för att erhålla bidraget har uppfyllts.

Intäkten får redovisas samma räkenskapsår som föreningen redovisar den *kostnad* bidraget är avsett att täcka.

Bidrag som inte redovisas som intäkt ska redovisas som *skuld*.

Allmänt råd

37.18 Ett erhållet bidrag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera *tillgångens* anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald *intäkt*.

Kommentar

Ett bidrag som reducerar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens *nyttjandeperiod* i form av lägre avskrivningar. Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Lämnade bidrag

Allmänt råd

37.19 Med lämnade bidrag avses i detta kapitel en transaktion i vilken en förening lämnar en *tillgång* utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte.

Redovisning av lämnade bidrag

Allmänt råd

37.20 Ett lämnat bidrag ska redovisas som *skuld* när beslut om bidraget har fattats.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas i takt med att villkoret uppfylls. Återstående utfäst belopp ska redovisas som en *ansvarsförbindelse*.

Kommentar

En utfästelse är endast bindande om föreningen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom en *informell förpliktelse*.

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för det ideella ändamålet

Allmänt råd

37.21 En fysisk *tillgång* som en förening innehar för det ideella ändamålet är en *materiell anläggningstillgång* även om kriterierna i punkt 17.2 inte är uppfyllda. *(BFNAR 2012:5)*

Kommentar

Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4. Med tillgångar som innehas för det ideella ändamålet avses tillgångar som inte i första hand innehas för att generera kassaflöden.

Avskrivning och nedskrivning

Kommentar

Materiella och immateriella anläggningstillgångar som en förening innehar för det ideella ändamålet ska skrivas av enligt kapitel 17 och 18.

Allmänt råd

37.22 Vid prövning av nedskrivningsbehov av materiella och immateriella anläggningstillgångar som innehas för föreningens ideella ändamål ska punkterna 37.23–37.27 tillämpas i stället för kapitel 27. Detta gäller inte för *tillgångar* som förväntas generera *kassaflöden*. *(BFNAR 2012:5)*

Allmänt råd

37.23 En förening ska per varje *balansdag* bedöma om det finns någon indikation på att en anläggningstillgång kan ha minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska föreningen beräkna *tillgångens* förlustvärde.

Förlustvärdet för en tillgång är det lägsta av återanskaffningsvärdet och *återvinningsvärdet*.

Allmänt råd

37.24 När *verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader* ska fastställas ska alla restriktioner för att nyttja *tillgången* beaktas. Försäljningskostnader omfattar även *kostnaden* för att upphäva restriktionerna om detta är nödvändigt för att tillgången ska kunna säljas.

Allmänt råd

37.25 Förlustvärdet för en *tillgång* får bestämmas till tillgångens försäkringsvärde.

Tillgångens försäkringsvärde är det högsta värde en försäkringsgivare skulle ersätta tillgången med, oberoende av vilket värde tillgången faktiskt försäkrats för.

Kommentar

Punkt 37.25 är en förenklingsregel.

Allmänt råd

37.26 En *tillgång* ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgångens *redovisade värde*. I det fallet ska det redovisade värdet minskas till förlustvärdet.

Allmänt råd

37.27 En förening ska per varje *balansdag* bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska endast återföras om de skäl som låg till grund för beräkningen av en *tillgångs* förlustvärde när den senast skrevs ned har förändrats.

En återföring får inte leda till att det *redovisade värdet* överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter *avskrivningar*, om den inte hade skrivits ned.

Upplysningar

Tillgångar som inte redovisats i balansräkningen

Allmänt råd

37.28 En förening ska lämna upplysningar om *tillgångar* som enligt punkt 2.18 inte får redovisas i balansräkningen. Upplysningen ska avse vad för slag av tillgångar som inte har redovisats och skälen till detta.

Gåvor och erhållna bidrag

Allmänt råd

37.29 Upplysningar ska lämnas om

a) karaktären på och omfattningen av gåvor och erhållna bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
b) villkor som inte uppfyllts avseende *offentliga bidrag* som har redovisats som *skuld*, samt
c) *ansvarsförbindelser* och *eventualtillgångar* som är förknippade med erhållna bidrag som inte har redovisats som *intäkt*.

Allmänt råd

37.30 Upplysning ska lämnas om gåvor som inte har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen. Detta gäller dock inte de gåvor som med stöd av 5 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) inte löpande har bokförts.

Består gåvan av en tjänst i form av ideellt arbete, ska omfattningen av ideellt arbete framgå.

Kommentar

Gåvor som inte redovisats i balansräkningen och resultaträkningen kan t.ex. vara frivilliga arbetsinsatser eller reklamtjänster.

Allmänt råd

37.31 Om en förening erhåller bidrag som vidareförmedlas till annan ska upplysning lämnas om storleken på erhållna och vidareförmedlade bidrag.

Lagtext

5 kap. 3 § första stycket 1 ÅRL

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

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,

– – – Lag (2010:1515)

Allmänt råd

37.32 Har *tillgångar* anskaffats med erhållna bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde.

Uppgift ska lämnas om bidragets storlek samtliga år som föreningen nyttjar tillgången.

Kommentar

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 3 § även på koncernredovisningen och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har reducerat anskaffningsvärdet.

Medelantalet anställda

Allmänt råd

37.33 Vid tillämpningen av punkt 8.9 ska med verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare anses sådan anställd i en förening som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag.

Kommentar

Enligt punkt 8.7 ska medelantalet anställda beräknas enligt BFNAR 2006:11 Gränsvärden. Av det allmänna rådet framgår att sådana anställda som under året uppburit högst ett halvt prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring (nu socialförsäkringsbalken) inte ska räknas med.

Redovisning i juridisk person

Gemensam bokföring

Allmänt råd

37.34 En förening som med stöd av 4 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) har en gemensam bokföring med andra föreningar ska redovisa sin andel enligt punkt 15.7.

Förvärv genom gåva

Allmänt råd

37.35 I juridisk person får i en skattepliktig verksamhet anskaffningsvärdet för en *tillgång* som förvärvats genom gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Allmänt råd

37.36 I juridisk person får ett *offentligt bidrag* som avser förvärv av en omsättningstillgång minska *tillgångens* anskaffningsvärde.

Ikraftträdande

2012:1

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2013 och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.

Kapitel 11 och 12 i BFNAR 2012:1 upphör att gälla den 6 december 2012. *(BFNAR 2012:5)*

2012:5

Detta allmänna råd gäller från och med den 6 december 2012.

Exempel

Exempel 1 Kassaflödesanalys (indirekt metod)

Förutsättningar

Koncernens likvida medel består av:

	År 2	År 1
Kassa och bank	830	325
Kortfristiga placeringar	1.370	425
Belopp vid årets slut	2.200	750

Alla kortfristiga placeringar i balansräkningen är inte likvida medel. För att vara likvida medel ska de lätt kunna omvandlas till ett känt belopp och vara utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Ett dotterföretag har under året förvärvats för 600. Värdet av förvärvade tillgångar och skulder, enligt den förvärvsanalys som upprättats vid förvärvet, framgår av nedanstående specifikation:

Materiella anläggningstillgångar	610
Varulager	110
Kundfordringar	130
Likvida medel	50
Långfristiga skulder	– 175
Leverantörsskulder	– 125
Erlagd köpeskilling	600

Koncernens likvida medel påverkas med 550 (erlagd köpeskilling minskad med likvida medel i det förvärvade företaget).

Vid slutet av perioden ingår räntefordringar om 120 i posten Upplupna intäkter.

Årets räntekostnader uppgår till 480 som i sin helhet betalts under året. Under året har dessutom betalts 368 avseende föregående års räntekostnader, vilka ingick i posten Upplupna kostnader.

Under året har materiella anläggningstillgångar förvärvats för 1.310 varav 950 finansierats genom ett finansiellt leasingavtal. Resterande 360 betalades vid förvärvstillfället. Under året amorteras skulden enligt leasingavtalet med 65.

Inventarier har sålts för 60. Anskaffningsvärdet för dessa uppgick till 90 och ackumulerade avskrivningar till 50 vilket innebär att reavinsten är 20.

Under året har ett nytt långfristigt lån på 275 tagits upp.

Under året har moderföretaget lämnat 1.020 i utdelning.

Moderföretaget har under året tillförts 300 genom en nyemission.

Koncernens resultaträkning för år 2 (funktionsindelad)

Nettoomsättning	35.000
Kostnad för sålda varor	– 32.500
Bruttoresultat	**2.500**
Försäljningskostnader	– 750
Administrationskostnader	– 550
Övriga rörelseintäkter	– 20
Rörelseresultat	**1.220**
Resultat från finansiella poster	
Resultat från övriga värdepapper som är anläggningstillgångar	650
Räntekostnader	– 480
Resultat efter finansiella poster	**1.390**
Skatt på årets resultat	– 367
Årets resultat	**1.023**

Koncernens resultaträkning för år 2 (kostnadsslagsindelad)

Nettoomsättning	35.000
Övriga rörelseintäkter	20
Rörelsens kostnader	
Handelsvaror	– 28.000
Övriga externa kostnader	– 3.150
Personalkostnader	– 2.300
Avskrivningar	– 350
Rörelseresultat	**1.220**
Resultat från finansiella poster	
Resultat från övriga värdepapper som är anläggningstillgångar	650
Räntekostnader	– 480
Resultat efter finansiella poster	**1.390**
Skatt på årets resultat	– 367
Årets resultat	**1.023**

Koncernens balansräkning per den 31 december

	År 2	År 1
TILLGÅNGAR		
Anläggningstillgångar		
Materiella anläggningstillgångar		
Maskiner och andra tekniska anläggningar	1.700	650
Inventarier, verktyg och installationer	780	300
	2.480	**950**
Finansiella anläggningstillgångar		
Andra långfristiga värdepappersinnehav	1.800	1.800
	1.800	**1.800**
Omsättningstillgångar		
Varulager		
Färdiga varor och handelsvaror	2.000	4.500
	2.000	**4.500**
Kortfristiga fordringar		
Kundfordringar	3.280	1.800
Upplupna intäkter	120	0
	3.400	**1.800**
Kortfristiga placeringar	1.570	625
Kassa och bank	830	325
SUMMA TILLGÅNGAR	**12.080**	**10.000**
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		
Aktiekapital	1.300	1.000
Annat eget kapital inklusive årets resultat	1.703	1.700
	3.003	**2.700**
Skulder		
Långfristiga skulder		
Skulder till kreditinstitut	2.500	2.500
Övriga skulder	1.735	400
	4.235	**2.900**
Kortfristiga skulder		
Leverantörsskulder	3.000	1.640
Skatteskulder	50	600
Upplupna kostnader	1.792	2.160
	4.842	**4.400**
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER	**12.080**	**10.000**

Tänk så här

Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:

Erhållen ränta	
Finansiell intäkt enligt RR	650
Ökning av räntefordran (i upplupna intäkter)	– 120
	530
Erlagd ränta	
Räntekostnad enligt RR	– 480
Minskning av ränteskulder (i upplupna kostnader)	– 368
	– **848**
Betald inkomstskatt	
Skattekostnad enligt RR	– 367
Minskning av skatteskulder	– 550
	– **917**
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	
Ökning av posten enligt BR	– 1.530
Redovisat värde på sålda inventarier	– 40
Årets avskrivningar	– 350
Materiella anläggningstillgångar enligt förvärvs-analys avseende förvärvat dotterföretag	610
Anskaffning som finansierats genom finansiellt leasingavtal	950
	– **360**
Minskning av varulager	
Minskning av posten enligt balansräkningen	2.500
Varulager i förvärvat dotterföretag	110
	2.610
Upptagna lån	
Ökning av posten enligt balansräkningen	1.335
Andel av ökning hänförligt till finansiellt leasingavtal	– 950
Skulder enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag (se not 1)	– 175
Amortering av finansiellt leasingåtagande	65
	275

Redovisa så här i den finansiella rapporten

Kassaflödesanalys

	År 2
Den löpande verksamheten	
Rörelseresultat	1.220
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet	
Avskrivningar	350
Realisationsvinst	– 20
	1.550
Erhållen ränta	530
Erlagd ränta	– 848
Betald inkomstskatt	– 917
Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapital	**315**
Kassaflöde från förändringar i rörelsekapital	
Minskning av varulager	2.610
Ökning av rörelsefordringar	– 1.350
Ökning av rörelseskulder	1.235
Kassaflöde från den löpande verksamheten	**2.810**
Investeringsverksamheten	
Förvärv av dotterföretag	– 550
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	– 360
Försäljning av inventarier	60
Kassaflöde från investeringsverksamheten	**– 850**
Finansieringsverksamheten	
Nyemission	300
Upptagna lån	275
Amortering av skuld	– 65
Utbetald utdelning	– 1.020
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	**– 510**
Årets kassaflöde	**1.450**
Likvida medel vid årets början, not 1	**750**
Likvida medel vid årets slut, not 1	**2.200**

Tilläggsupplysningar

Redovisning

Not 1. Likvida medel

	År 2	År 1
Kassa och bank	830	325
Kortfristiga placeringar	1.370	425
Belopp vid årets slut	**2.200**	**750**

Kortfristiga placeringar i balansräkningen vid årets slut uppgick till 1.570 (625) varav 1.370 (425) utgjordes av finansiella instrument (fordringar) med en löptid på upp till tre månader.

Exempel 2 Kassaflödesanalys (direkt metod)

Förutsättningar

Samma förutsättningar som i exempel 1.

Tänk så här

Härledning av vissa poster i kassaflödesanalysen:

Inbetalningar från kunder	
Nettoomsättning enligt resultaträkningen	35.000
Ökning av kundfordringar	– 1.480
Kundfordringar enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag	130
	33.650
Utbetalningar till leverantörer och anställda	
Vid funktionsindelad resultaträkning	
Kostnad för sålda varor enligt resultaträkningen	– 32.500
Försäljningskostnader enligt resultaträkningen	– 750
Administrationskostnader enligt resultaträkningen	– 550
Avskrivningar inkluderade i posterna ovan	350
Minskning av varulager enligt balansräkningen	2.500
Ökning av leverantörsskulder enligt balansräkningen	1.360
Varulager enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag (se not 1)	110
Leverantörsskulder enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag (se not 1)	– 125
	– **29.605**
Vid kostnadsslagsindelad resultaträkning	
Handelsvaror enligt resultaträkningen	– 28.000
Övriga externa kostnader enligt resultaträkningen	– 3.150
Personalkostnader enligt resultaträkningen	– 2.300
Minskning av varulager	2.500
Ökning av leverantörsskulder	1.360
Varulager enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag (se not 1)	110
Leverantörsskulder enligt förvärvsanalys avseende förvärvat dotterföretag (se not 1)	– 125
	– **29.605**

I övrigt är härledningarna desamma som i exempel 1.

Redovisa så här i den finansiella rapporten

Kassaflödesanalys

	År 2
Den löpande verksamheten	
Inbetalningar från kunder	33.650
Utbetalningar till leverantörer och anställda	– 29.605
Kassaflöde från den löpande verksamheten före betalda räntor och inkomstskatter	**4.045**
Erhållen ränta	530
Erlagd ränta	– 848
Betald inkomstskatt	– 917
Kassaflöde från den löpande verksamheten	**2.810**
Investeringsverksamheten	
Förvärv av dotterföretag	– 550
Förvärv av materiella anläggningstillgångar	– 360
Försäljning av inventarier	60
Kassaflöde från investeringsverksamheten	**– 850**
Finansieringsverksamheten	
Nyemission	300
Upptagna lån	275
Amortering av skuld	– 65
Utbetald utdelning	– 1.020
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	**– 510**
Årets kassaflöde	**1.450**
Likvida medel vid årets början, not 1	**750**
Likvida medel vid årets slut, not 1	**2.200**

Tilläggsupplysningen är densamma som i exempel 1.

Exempel 3 Rörelseförvärv (80 %)

Förutsättningar

Företaget A förvärvar 80 % av företaget B för 26.000 (betalas med medel ur kassan).

Balansräkning i A vid förvärvet

Kassa	32.500	Eget kapital	32.500
	32.500		32.500

Balansräkning i B vid förvärvet

Mark	6.000	Eget kapital	14.000
Kassa	8.000		
	14.000		14.000

Marken har ett marknadsvärde på 11.000.

Skattesats 30 %. Beloppen är i tkr.

Tänk så här

Koncernredovisningen ska upprättas enligt enhetssynen, vilket innebär att alla tillgångar (inklusive goodwill) och skulder samt intäkter och kostnader medräknas i sin helhet även för delägda dotterföretag.

Förvärvsanalysen upprättas per den tidpunkt då förvärvaren får bestämmande inflytande. Från och med denna tidpunkt ses förvärvaren och den förvärvade enheten som en redovisningsenhet.

Vid upprättande av förvärvsanalysen tar A in samtliga identifierbara tillgångar och skulder i B i koncernredovisningen värderade till verkligt värde. Minoriteten redovisas som en del av det egna kapitalet i koncernbalansräkningen. Skiljer sig det redovisade värdet på en identifierbar tillgång eller skuld från det verkliga värdet ska uppskjuten skatt beräknas och redovisas. Mellanskillnaden av verkligt värde på nettotillgångarna (efter hänsyn till uppskjuten skatt) och köpeskillingen plus minoritetens värde ska redovisas som koncerngoodwill.

Förvärvsanalys

Anskaffningsvärde	26.000		
Minoritet	6.500	1)	32.500
Verkligt värde (nettotillgångar):			
Mark	11.000		
Kassa	8.000		
Uppskjuten skatteskuld	− 1.500	2)	− 17.500
Goodwill			15.000

1) Minoritetens del i B: (26.000 ÷ 0,8) × 20 % = 6.500

2) Uppskjuten skatt på övervärde på mark: 30 % × 5.000 = 1.500

I koncernbalansräkningen redovisas de båda företagen som en ekonomisk enhet och interna mellanhavanden elimineras.

Redovisa så här i koncernbalansräkningen utifrån de juridiska personerna

	BR A	BR B	Eliminering och justering	Koncern BR direkt efter förvärvet
Goodwill			15.000	15.000
Mark		6.000	5.000	11.000
Andelar B	26.000		– 26.000	0
Kassa	6.500	8.000		14.500
	32.500	14.000	– 6.000	40.500
EK	32.500	14.000	– 14.000	32.500
EK minoritet			6.500	6.500
Uppskjuten skatteskuld			1.500	1.500
	32.500	14.000	– 6.000	40.500

Exempel 4 Rörelseförvärv (förvärv av ytterligare andelar)

Förutsättningar

I exempel 3 förvärvade företaget A 80 % av företaget B. Efter fem år förvärvar A resterande 20 %, dvs. minoriteten, av B för 7.200. Köpet finansieras med lån. Belopp i tkr.

I koncernredovisningen har avskrivning på goodwill gjorts med 20 % per år.

Bs resultat har varit 0 samtliga år.

Marken skrivs inte av.

B har en fordran på A på 8.000.

Balansräkning i A efter det ytterligare förvärvet

Andelar db	33.200	Eget kapital	36.000
Övriga tillgångar	18.000	Skuld db	8.000
		Lån	7.200
	51.200		51.200

Balansräkning i B vid det ytterligare förvärvet

Mark	6.000	Eget kapital	14.000
Fordran mb	8.000		
	14.000		14.000

Marken har nu ett marknadsvärde på 12.000.

Tänk så här

B är redan ett dotterföretag och enligt enhetssynen ses det nya förvärvet enbart som en transaktion mellan ägarna. Detta innebär att transaktionen enbart påverkar det egna kapitalet. Förvärvsanalys upprättas endast när B blev ett dotterföretag varför det högre marknadsvärdet på marken inte beaktas. Detsamma gäller även vid avyttring av andelar i dotterföretag så länge moderföretaget har kvar det bestämmande inflytandet i dotterföretaget.

I koncernbalansräkningen är koncerngoodwillen helt avskriven
$15.000 - (5 \times 20\ \% \times 15.000) = 0$.

I koncernbalansräkningen redovisas de båda företagen som en ekonomisk enhet och interna mellanhavanden elimineras.

Av avskrivningarna på koncerngoodwillen på 15.000 är 12.000 hänförliga till majoritetsägarnas andel och 3.000 är hänförliga till minoritetsintresset.

Efter att minoritetens andel på 6.500 har minskats med avskrivningar på 3.000 återstår ett redovisat värde på 3.500. A har betalat 7.200 för detta vilket innebär att det egna kapitalet i A påverkas med 3.700.

Redovisa så här i koncernbalansräkningen

	Koncern BR före förvärvet	Köp av 20 % av B	Koncern BR efter förvärvet
Goodwill	0		
Mark	11.000		11.000
Övriga tillgångar	18.000		18.000
	29.000		29.000
EK	24.000	– 3.700	20.300
EK minoritet	3.500	– 3.500	0
Uppskjuten skatteskuld	1.500		1.500
Lån	0	7.200	7.200
	29.000	0	29.000

Redovisa så här i koncernbalansräkningen utifrån de juridiska personerna

	BR A	BR B	Eliminering och justering	Koncern BR direkt efter förvärvet
Goodwill			15.000	0
			– 15.000	
Mark		6.000	5.000	11.000
Andelar B	33.200		– 33.200	0
Fordran mb		8.000	– 8.000	0
Övriga tillgångar	18.000			18.000
	51.200	14.000	– 36.200	29.000
EK	36.000	14.000	– 14.000	20.300
			– 12.000	
			– 3.700	
EK minoritet			6.500	0
			– 3.000	
			– 3.500	
Uppskjuten skatteskuld			1.500	1.500
Skuld db	8.000		– 8.000	0
Lån	7.200			7.200
	51.200	14.000	– 36.200	29.000

Exempel 5 Avyttring av andelar i dotterföretag

Förutsättningar

I exempel 3 och 4 visas vad som tidigare har hänt.

Efter sex år säljer företaget A 60 % av företaget B. A erhåller 30.000 för aktierna. Samtidigt köps 100 % av företaget C för 10.000, vilket motsvarar det egna kapitalet i C. I C finns inga övervärden. I samband med försäljningen amorterar A sin skuld till B på 8.000.

Tänk så här

Försäljningen av andelarna i B innebär att A inte längre har ett bestämmande inflytande över B och att samtliga andelar i dotterföretaget ska ses som avyttrade. En vinst eller förlust ska redovisas i koncernredovisningen. I stället har A förvärvat andelar i intresseföretaget B. Dessa andelar ska värderas till verkligt värde vid försäljningstidpunkten.

I den juridiska personen A är anskaffningsvärdet på andelarna i dotterföretaget B 26.000 + 7.200=33.200.

Anskaffningsvärdet på As kvarvarande innehav i intresseföretaget B är 40 % × 33.200=13.280.

Redovisad realisationsvinst i den juridiska personen A är 30.000 – (33.200 – 13.280)=10.080.

Omvärdering av andelarna i B

I koncernredovisningen är B nu ett intresseföretag i stället för ett dotterföretag och värdet på det kvarvarande innehavet (40 %) ska omvärderas till verkligt värde vid försäljningstidpunkten. Eftersom 60 % av innehavet sålts för 30.000 kan verkligt värde på det kvarvarande innehavet bestämmas till (30.000 ÷ 0,60) × 40 % = 20.000.

Eftersom anskaffningsvärdet i den juridiska personen är 13.280 och anskaffningsvärdet i koncernen 20.000 justeras värdet i koncernbalansräkningen med 6.720.

Justering av eget kapital

Eget kapital i koncernbalansräkningen justeras med vinsten vid försäljningstillfället. Vinsten består dels av realisationsvinsten i koncernredovisningen, dels av vinsten som uppstår vid omvärderingen av innehavet i B.

Försäljningspris	30.000	
60 % av Bs värde i koncernen innan försäljningen	– 10.500	1)
Realisationsvinst	19.500	
Verkligt värde	20.000	
40 % av Bs värde i koncernen innan försäljningen	– 7.000	2)
Omvärderingsvinst	13.000	
Total vinst i koncernredovisningen	32.500	

I koncernen är Bs värde innan försäljningen:

Tillgångar minus skulder	14.000
Övervärde mark	5.000
Uppskjuten skatt	– 1.500
Summa	17.500

1) 60 % × 17.500=10.500
2) 40 % × 17.500=7.000

Eftersom realisationsvinsten i den juridiska personen är 10.080 och realisationsvinsten i koncernen 19.500 justeras det egna kapitalet i koncernbalansräkningen med 9.420.

Det egna kapitalet justeras också med omvärderingsvinsten på 13.000.

Även den tidigare resultatpåverkan på grund av fem års goodwillavskrivningar avseende majoriteten samt den negativa egetkapitaleffekten för majoriteten av det ytterligare förvärvet år 5 justeras i eget kapital: 12.000 + 3.700=15.700.

I samband med försäljningen av B ökade posten Övriga tillgångar med försäljningspriset minskat med amorteringen: 30.000 – 8.000= 22.000. Köpet av C innebar att tillgångarna i A minskade med 10.000 men samtidigt ökade koncernens tillgångar med lika mycket då tillgångarna i C uppgick till 10.000.

Redovisa så här i koncernbalansräkningen

	Koncern BR före försäljning av B och köp av C	Försäljning av 60 % av B och köp av C	Koncern BR efter försäljning av B och köp av C
Mark	11.000	– 11.000	0
Andelar i B		20.000	20.000
Övriga tillgångar	18.000	22.000	40.000
	29.000	31.000	60.000
EK	20 300	32.500	52.800
Uppskjuten skatteskuld	1.500	– 1.500	0
Lån	7.200	0	7.200
	29.000	31.000	60.000

Redovisa så här i koncernbalansräkningen utifrån de juridiska personerna

	BR A	BR C	Eliminering C	Eliminering och omvärdering B	Koncern BR efter försäljning och förvärv
Andelar i B	13.280			6.720	20.000
Andelar i C	10.000		– 10.000		0
Övriga tillgångar	30.000	10.000			40.000
	53.280	10.000	– 10.000	6 720	60.000
EK	46.080 (varav reavinst 10.080)	10.000	– 10.000	9.420	
				13.000	
				– 15.700	52.800
Lån	7.200				7.200
	53.280	10.000	– 10.000	6.720	60.000

Bilaga 1 Definitioner

I denna bilaga har de begrepp som är definierade i vägledningen samlats. Av andra kolumnen framgår i vilken punkt begreppet är definierat. I de fall ett begrepp är definierat i kommentartext står hänvisningen inom parantes. Några begrepp är endast definierade i bilagan. De är märkta med en stjärna.

I kapitlen är det definerade begreppet i fetstil första gången begreppet förekommer i punkten. I kommentartexten är ett begrepp i fetstil första gången det förekommer i kommentaren om begreppet inte förekommer i fetstil i en punkt i det aktuella kapitlet.

Begrepp	*AR (Kom)*	*Definition*
Affärsdagen	12.17	Den dag då *företaget* ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en *tillgång*.
Aktierelaterade ersättningar	26.2	Ersättningar till parter, inklusive anställda, som levererat varor eller tjänster till *företaget* där ersättningen regleras antingen med företagets *egetkapitalinstrument* eller med kontanter (eller andra tillgångar) till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets egetkapitalinstrument.
Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument	26.3	Ersättningar genom vilka *företaget* förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets *egetkapitalinstrument*.
Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter	26.4	Ersättningar genom vilka *företaget* förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig *skulder* till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets *egetkapitalinstrument*.
Aktiv marknad	12.25	En aktiv marknad existerar när följande villkor är uppfyllda: • Handeln avser likartade produkter. • Intresserade köpare och säljare finns normalt. • Information om priserna är allmänt tillgängliga.
Aktuell skatt	29.4	*Inkomstskatt* för innevarande räkenskapsår som avser årets *skattepliktiga resultat* och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.
Ansvarsförbindelse	21.14	• En möjlig förpliktelse till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom *företagets* kontroll, inträffar eller uteblir, eller • en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som *skuld* eller *avsättning* eftersom det inte är *sannolikt* att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.
Avistaköp eller avistaförsäljning	12.16	Köp eller försäljning av en *finansiell tillgång* som görs enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den generella tidsram som fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden.
Avgiftsbestämda planer	28.8	Planer för *ersättningar efter avslutad anställning* enligt vilka ett *företag* betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon *legal förpliktelse* eller *informell förpliktelse* att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.
Avskrivning	17.12	En systematisk periodisering av en *tillgångs avskrivningsbara belopp* över dess *nyttjandeperiod*.
Avskrivningsbart belopp	17.14	En *tillgångs* anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat *restvärde*.
Avsättning	(21)	En *skuld* som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

Begrepp	*AR (Kom)*	*Definition*
Balansdagen	*	Sista dagen i det räkenskapsår som den *finansiella rapporten* avser.
Bestämmande inflytande	9.2	En rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.
Biologiska tillgångar	34.2	Levande djur och levande växter.
Bruttoinvestering i ett leasingavtal	20.16	Summan av • de *minimileaseavgifter* som leasegivaren erhåller enligt ett *finansiellt leasingavtal*, och • eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.
Derivatinstrument	11.8	Ett *finansiellt instrument* som uppfyller följande kriterier: • Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna. • Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer. • Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt.
Effektivränta	11.11	Den räntesats som diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det *finansiella instrumentets* förväntade löptid till instrumentets *redovisade värde*.
Effektivräntemetoden	11.12	En metod för beräkning enligt vilken ränteintäkten eller räntekostnaden ett räkenskapsår är lika med den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens redovisade värde vid räkenskapsårets början multiplicerat med effektivräntan.
Eget kapital	2.14	Skillnaden mellan redovisade *tillgångar* och redovisade *skulder*.
Egetkapitalinstrument	22.3	Varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags *tillgångar* efter avdrag för alla dess *skulder*.
Entreprenadavtal	23.10	Ett särskilt framförhandlat avtal om ett *uppdrag* som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.
Ersättningar efter avslutad anställning	28.6	*Ersättningar till anställda* som utgår efter avslutad anställning med undantag av *ersättningar vid uppsägning*.
Ersättningar till anställda	28.2	Alla former av ersättningar som ett *företag* lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.
Ersättningar vid uppsägning	28.25	*Ersättningar till anställda* som lämnas på grund av • *företagets* beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller • en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.
Eventualtillgång	21.15	En möjlig *tillgång* till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom *företagets* kontroll, inträffar eller uteblir.
Fel	10.11	Utelämnande eller felaktighet i de *finansiella rapporterna* för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, *tillförlitlig* information som • fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna avgavs, och • rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats när de finansiella rapporterna upprättades och utformades.
Finansiell rapport	3.2	En *koncernredovisning* eller en årsredovisning.

Begrepp	*AR (Kom)*	*Definition*
Finansiell skuld	11.6	En *skuld* som innebär en avtalsenlig skyldighet att • erlägga kontanter eller en annan *finansiell tillgång* till en annan part, eller • byta *finansiella instrument* med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga.
Finansiell tillgång	11.5	En *tillgång* i form av • kontanter, • en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part, • en avtalsenlig rätt att byta *finansiella instrument* med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller • *egetkapitalinstrument* utgivna av ett annat företag.
Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel	12.5	Finansiella tillgångar eller finansiella skulder som • förvärvades eller uppkom med syfte att säljas eller återköpas på kort sikt, • vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med finansiella instrument som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller • är derivatinstrument och som inte har identifierats som ett säkringsinstrument enligt punkterna 12.51–12.56 och ingår i en säkringsredovisning.
Finansiella tillgångar som kan säljas	12.9	Finansiella tillgångar som företaget antingen klassificerat i denna värderingskategori eller som inte kan hänföras till någon av de övriga värderingskategorierna i punkt 12.4 a–c.
Finansiellt garantiavtal	11.7	Ett finansiellt instrument enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en finansiell skuld.
Finansiellt instrument	11.4	Varje form av avtal som ger upphov till en *finansiell tillgång* hos en part och en *finansiell skuld* eller ett *egetkapitalinstrument* hos en annan part. Avtalet behöver inte ha medfört någon betalning.
Finansiellt leasingavtal	20.3	Ett *leasingavtal* enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en *tillgång* i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.
Finansieringsverksamhet	7.7	Åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av *företagets eget kapital* och upplåning.
Forskning	18.10	Planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.
Företag	1.1	En fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Med företag avses i detta allmänna råd även en koncern.
Företag för särskilt ändamål	9.3	Ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte.
Förlustkontrakt	21.3	Ett kontrakt där *företagets* oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet. Med oundvikliga utgifter avses det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.
Förmånsbestämda planer	28.9	Andra planer för *ersättningar efter avslutad anställning* än *avgiftsbestämda planer.*
Förstagångstillämpare	35.3	Ett *företag* som första gången tillämpar detta allmänna råd vid upprättandet av en *finansiell rapport*.

Begrepp	*AR (Kom)*	*Definition*
Förvaltningsfastighet	16.2	En fastighet som innehas av en ägare eller en leasetagare enligt ett *leasingavtal* i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.
Förvaltningstillgångar	28.10	*Tillgångar* som innehas av en pensionsstiftelse. Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till *företaget* är också förvaltningstillgång om ersättningen enligt försäkringsbrevet • endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar enligt en *förmånsbestämd plan*, och • inte är tillgänglig för företagets egna fordringsägare och kan återföras till företaget endast om ersättningen – är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller – återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda *ersättningar efter avslutad anställning*.
Förvärvstidpunkten	19.5	Den tidpunkt då förvärvaren får *bestämmande inflytande* över den förvärvade enheten.
Gemensamt bestämmande inflytande	15.3	Föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det *bestämmande inflytandet* över en ekonomisk verksamhet.
Gemensamt styrt företag	15.8	Ett *joint venture* som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilket varje *samägare* äger andelar.
Geografisk marknad	8.19	Ett visst land eller en grupp länder där *företaget* har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter.
Goodwill	19.13	Den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är högre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.
Händelser efter balansdagen	32.2	Såväl gynnsamma som ogynnsamma händelser, vilka inträffat mellan *balansdagen* och den dag då den *finansiella rapporten* avges.
IFRS-företag	1.2	Företag som upprättar *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.
Immateriell tillgång	18.2	En icke-monetär tillgång utan fysisk form.
Inbäddat derivat	12.75	En del av ett avtal som också omfattar ett värdkontrakt som inte är ett derivatinstrument, vilket innebär att vissa av avtalets kassaflöden varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivatinstrument.
Informell förpliktelse	21.6	En förpliktelse till följd av att *företaget* • på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, samt • därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.
Ingångsbalansräkning	35.6	En balansräkning per *tidpunkten för övergång*.
Inkomstskatter	29.2	Samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på *företagets skattepliktiga resultat* samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller *gemensamt styrt företag* vid utdelning till det rapporterande företaget.

Begrepp	*AR (Kom)*	*Definition*
Intäkt	2.16	En ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av *tillgångars* värde eller en minskning av *skulders* värde som medför en ökning av *eget kapital*. Tillskott från *ägare* som ökar eget kapital är inte en intäkt.
Investeringar som hålls till förfall	12.6	Finansiella tillgångar som inte är derivatinstrument och som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som företaget har både avsikt och förmåga att hålla till förfall.
Investeringsverksamhet	7.6	Förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet *likvida medel*.
Joint venture	15.2	Ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett *gemensamt bestämmande inflytande* över verksamheten.
Jord- och skogsbruksprodukter	34.2	De skördade produkterna av *företagets biologiska tillgångar*.
Jord- och skogsbruksverksamhet	34.2	Ett *företags* biologiska omvandling och skörd av *biologiska tillgångar* för försäljning eller för omvandling till *jord- och skogsbruksprodukter* eller till nya biologiska tillgångar.
Kassaflöden	7.3	In- och utflöden av *likvida medel*.
Kassaflödesanalys	7.2	Innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av ett *företags likvida medel*. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna *löpande verksamhet*, *investeringsverksamhet* eller *finansieringsverksamhet*.
Kassagenererande enhet	27.4	Den minsta identifierbara grupp av *tillgångar* som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.
Koncernredovisning	(9)	En redovisning för ett moderföretag och dess dotterföretag upprättad som om dessa var en enda ekonomisk enhet.
Kontrakt som verkställs längre fram	21.2	Kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.
Kortfristiga ersättningar	28.3	*Ersättningar till anställda* som förfaller till betalning inom tolv månader efter *balansdagen* det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av *ersättningar efter avslutad anställning* och *ersättningar vid uppsägning*.
Kostnad	2.17	En minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av *tillgångars* värde eller en ökning av *skulders* värde som medför en minskning av *eget kapital*. Överföringar till *ägare* som minskar eget kapital är inte en kostnad.
Leasingavtal	20.2	Ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en *tillgång* i utbyte mot betalning.
Leasingavtalets implicita ränta	20.7	Den diskonteringssats som för leasegivaren vid *leasingavtalets* ingående resulterar i att summan av *nuvärdet* av *minimileaseavgifterna* och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det *verkliga värdet* för det leasade objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.
Legal förpliktelse	21.5	En förpliktelse till följd av • ett kontrakt, • lagstiftning, eller • annan laglig grund.

Begrepp	*AR (Kom)*	*Definition*
Likvida medel	7.4	• Kassamedel, • disponibla tillgodohavanden hos banker samt motsvarande institut, och • kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.
Likviddagen	12.18	Den dag då en tillgång levereras.
Lånefordringar och kundfordringar	12.8	Finansiella tillgångar som har fastställda eller fastställbara betalningar men som inte är derivatinstrument.
Låneutgifter	25.2	Ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital.
Löpande verksamhet	7.5	Utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än *investeringsverksamhet* och *finansieringsverksamhet*.
Marginell låneränta	20.8	Den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande *leasingavtal*.
Materiell anläggningstillgång	17.2	En fysisk tillgång som *företaget* innehar för • produktion eller distribution av varor eller tjänster, • uthyrning till andra, • administrativa ändamål, eller • långsiktigt investeringsändamål.
Minimileaseavgifter	20.6 20.17	För leasetagaren • de betalningar, exklusive *variabla avgifter*, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av denne närstående företag, och för leasegivaren • de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuella restvärden som garanterats av leasetagaren eller denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.
Minoritetsintresse	(9)	Den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar hänförliga till *egetkapitalinstrument* som inte, direkt eller indirekt genom dotterföretag, ägs av moderföretaget.
Monetära poster	30.5	Kassamedel samt *tillgångar* och *skulder* som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.
Negativ goodwill	19.15	Den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är lägre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.
Nettoinvestering i ett leasingavtal	20.16	*Bruttoinvesteringen i ett leasingavtal* diskonterat till *leasingavtalets implicita ränta*.
Nuvärde	*	Det diskonterade värdet av framtida *kassaflöden*.
Nyttjandeperiod	17.16	• Den period under vilken en *tillgång* förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller • det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.
Nyttjandevärdet	27.7	*Nuvärdet* av framtida *kassaflöden* som en *tillgång* eller en *kassagenererande enhet* väntas ge upphov till.
Oberoende verksamhetsgren	8.18	En del av ett *företags* verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.

Begrepp	*AR (Kom)*	*Definition*
Offentliga bidrag	24.2	Stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.
Omvärderingsförluster	(2)	Orealiserade förluster vid omvärdering av poster värderade till *verkligt värde*.
Omvärderingsvinster	(2)	Orealiserade vinster vid omvärdering av poster värderade till *verkligt värde*.
Operationellt leasingavtal	20.3	Ett *leasingavtal* som inte är ett *finansiellt leasingavtal*.
Praktiskt ogenomförbart	21.19	Ett krav är praktiskt ogenomförbart om *företaget* inte kan uppfylla det trots varje rimlig ansträngning att göra det.
Realisationsförlust	(2)	Förlust vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar.
Realisationsvinst	(2)	Vinst vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar.
Redovisat värde	*	Det belopp till vilket en *tillgång* eller *skuld* redovisas i balansräkningen.
Redovisningsprinciper	(10)	De principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett *företag* tillämpar när den *finansiella rapporten* upprättas och utformas.
Redovisningsvaluta	(30)	Den valuta i vilken *företaget* upprättar sin *finansiella rapport*.
Relevans	2.10	Informationen i en *finansiell rapport* är relevant när den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.
Restvärde	17.15	Det belopp ett *företag* förväntas erhålla för en *tillgång* efter *nyttjandeperiodens* slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.
Resultat	2.15	Skillnaden mellan redovisade *intäkter* och redovisade *kostnader* under ett räkenskapsår.
Retroaktiv tillämpning	(10)	Tillämpning av en ny *redovisningsprincip* på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats.
Rörelseförvärv	19.2	En transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare får det *bestämmande inflytandet* över en eller flera *verksamheter/rörelser* (de förvärvade enheterna).
Sammansatta finansiella instrument	11.61	*Finansiella instrument* som består av en fordran eller en *skuld* i kombination med ett eller flera derivatinstrument.
Samägare	15.4	Delägare i ett *joint venture.*
Sannolikt	2.19	Sannolikt innebär att något är mer troligt än inte.
Skattekostnad/skatteintäkt	29.3	Summan av *aktuell skatt* och *uppskjuten skatt*.
Skattepliktigt resultat	29.5	Det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av *aktuell skatt* enligt gällande skatteregler.
Skuld	2.13	En befintlig förpliktelse för *företaget* till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.

Begrepp	*AR (Kom)*	*Definition*
Säkringsförhållandets effektivitet	12.49	I vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts värde eller förändringar i kassaflöden, som är hänförliga till en säkrad risk, uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets värde eller kassaflöden.
Temporär skillnad	29.14	Skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en *tillgång* eller en *skuld*.
Tidpunkten för övergång	35.7	Första dagen på det tidigaste räkenskapsår för vilket ett *företag* upprättar fullständig jämförande information enligt detta allmänna råd.
Tilldelningstidpunkt	26.10	Den tidpunkt då ett företag ingår ett avtal om *aktierelaterade ersättningar*.
Tillförlitlig	2.9	Informationen i en *finansiell rapport* är tillförlitlig om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.
Tillgång	2.12	En resurs över vilken *företaget* har det *bestämmande inflytandet* till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.
Uppdrag	23.9	Ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt *entreprenadavtal*.
Uppdrag till fast pris	23.12	Ett *uppdrag* som inte är ett *uppdrag på löpande räkning*.
Uppdrag på löpande räkning	23.11	Ett *uppdrag* där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.
Upplupet anskaffningsvärde	11.10	För en finansiell tillgång eller en finansiell skuld är upplupet anskaffningsvärde det finansiella instrumentets förväntade kassaflöden diskonterade med den effektivränta som beräknades vid anskaffningstillfället.
Uppskjuten skatt	29.11	*Inkomstskatt* för *skattepliktigt resultat* avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.
Uppskjuten skattefordran	29.12	Representerar en reduktion av framtida *inkomstskatt* som hänför sig till • avdragsgilla temporära skillnader, • skattemässiga underskottsavdrag, och • andra outnyttjade skatteavdrag.
Uppskjuten skatteskuld	29.13	*Inkomstskatt* som hänför sig till skattepliktiga *temporära skillnader* och som ska regleras i framtiden.
Utlandsverksamhet	30.10	Ett dotterföretag, intresseföretag, *joint venture* eller filial där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i utlandet.
Utländsk valuta	30.2	Annan valuta än *företagets redovisningsvaluta*.
Utveckling	18.10	Att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.
Variabel avgift	20.10	Den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.
Varor i lager	13.2	Omsättningstillgångar som är • avsedda att säljas i den löpande verksamheten, • under tillverkning för att säljas, eller • i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.
Verkligt värde	2.20	Det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Begrepp	*AR (Kom)*	*Definition*
Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader	27.6	Det pris som ett *företag* beräknar kunna erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen.
Verksamhet/rörelse	19.3	En integrerad mängd aktiviteter och *tillgångar* som bedrivs och styrs i syfte att ge • avkastning till investerare, eller • lägre *kostnader* eller andra ekonomiska fördelar direkt till deltagare.
Värdepappersportfölj	11.9	Ett innehav av ett flertal finansiella instrument som handlas på en aktiv marknad och som innehas för riskspridning.
Värdering	(2)	Värdering innebär att fastställa det belopp till vilket ett företag ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i en *finansiell rapport*.
Väsentlig	2.11	Informationen i en *finansiell rapport* är väsentlig om ett uteläm-nande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen.
Återvinningsvärdet	27.5	Det högsta av *verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader* och *nyttjandevärdet.*
Ägare	22.4	Innehavare av *finansiella instrument* som klassificerats som *eget kapital* i det ägda företagets redovisning.
Ändrad uppskattning och bedömning	10.8	Innebär en ändring av *företagets* bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, *tillgångar* och *skulder.*
Övriga finansiella skulder	12.10	Finansiella skulder som företaget inte har klassificerat i värderingskategorin Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel.
Övriga långfristiga ersättningar	28.23	*Ersättningar till anställda* som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter *balansdagen* det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av *ersättningar efter avslutad anställning* och *ersättningar vid uppsägning*.

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

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

Förutsättningar

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

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

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

Frågan är hur dessa skatter bör redovisas i bokföringen.

BFNs bedömning

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

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

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

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

Avkastningsskatten debiteras på grundval av redovisad pensionsskuld och utgör därmed ytterligare en kostnad för gjorda pensionsutfästelser. Den bör därför adderas till företagens 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. Ansvaret för att så sker åvilar styrelsen eller, vid anknuten förvaltning, förvaltaren. Vidare skall enligt 3 kap. 7 § SL bokföringsskyldiga stiftelser – med undantag för vissa s.k. familjestiftelser – upprätta årsredovisning. Någon närmare lagreglering av redovisningen har inte ansetts nödvändig (se prop. 1993/94:9 s. 75).

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

BFNs bedömning

Resultaträkningens innehåll och utformning

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

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

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

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

sationsresultat (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.

	Bundet eget kapital	*Fritt eget kapital*
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 värderingstidpunkt användas ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. Oväsentliga beloppsjusteringar behöver inte göras.

Redovisning av lämnade anslag

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

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

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

Redovisning av gemensamt placerad förmögenhet

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

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

BFNs UTTALANDE

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) 809
Tillämpningsområde, m.m. 809
Värden i öppningsbalansräkningen 809
Anläggningsregistret 810
Ikraftträdande 810
Motivering 810
Frågan 810
Gällande rätt, m.m. 811
Bedömning 812
Exempel 815
Exempel 1 – Inventarier, där uppgift om anskaffningsvärdena finns 815
Exempel 2 – Värdering av byggnader 815
Exempel 3 – Värdering av mark 817

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 förenklat årsbokslut.

Med *förening* menas

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

(BFNAR 2010:3)

Redovisning

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

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

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

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

Värden i öppningsbalansräkningen

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

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

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

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

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

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

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

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

Anläggningsregistret

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

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

Ikraftträdande

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

BFNAR 2006:14

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

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 trossamfund[1]. 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 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 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 gåva[2]. 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.

Redovisning

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

- kostnader för iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,

---

[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.

- leverans och hantering,
- installation, samt
- konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjörs- 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 hänförbara till anskaffningen eller motsvarar utgifter för att bringa tillgångarna till dess tillstånd och plats på balansdagen. Utgifter för provkörning och intrimning räknas inte heller in i anskaffningsvärdet om de inte ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång. Löpande driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede innan anläggningen når planerad driftsnivå skall belasta resultatet.

Bedömning

Allmänna utgångspunkter

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

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

Anskaffningsvärdet

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

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

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

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

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

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 vid förvärvstillfället dividerat med KPI vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring = indexfaktorn.

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

Verkligt värde vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde eller förändring multiplicerat med indexfaktorn = schablonvärdet.

Redovisning

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

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

---

[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.

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 för-

värvats 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:

Inventarier, som har förtecknats manuellt	*Inköpsår*	*Anskaffningsvärde*	*Ackumulerade avskrivningar*	*Värde som tas upp i öppningsbalansräkningen*
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 kopiatorn, 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.

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 × 100/75). Avskrivningstiden för byggnaden bestäms till 50 år, vilket innebär en avskrivning på två procent per år. Föreningen får efter

[6] Beträffande värdering av marken, se exempel 3.

beaktande av sedvanliga avskrivningar (30 års avskrivningar på två procent innebär ackumulerade avskrivningar på 600.000 kr) ett värde på 400.000 kr, som tas upp som värde i öppningsbalansräkningen (se tabellen nedan).

Utgångspunkt för beräkningen	*Beräknat anskaffnings-värde*	*Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)*	*Värde i öppnings-balans-räkningen*
Taxeringsvärdet 1971×100/75	1.000.000 kr	600.000 kr	400.000 kr

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

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

I denna situation har föreningen rätt att räkna fram ett schablonmässigt anskaffningsvärde. Föreningen räknar först fram en indexfaktor genom att ta fram KPI-värdena för förvärvstillfället (KPI januari 1981 är 107,2) och tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde (KPI december 2000 är 262,5)[7]. Indexfaktorn bestäms till (107,2/262,5 =) 0,4084. För att få fram ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde multipliceras återanskaffningsvärdet med indexfaktorn (200.000 × 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.

Utgångspunkt för beräkningen	*Anskaffnings-värde (scha-blonmässigt beräknat)*	*Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)*	*Värde i öpp-nings-balans-räkningen*
Återanskaffningsvärde 200.000 kr som indexnedräknas	82.000 kr	32.800 kr	49.200 kr

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

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

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

Exempel 3 – Värdering av mark

Föreningen i exempel 2 äger även den mark som den första byggnaden står på. Anskaffningsvärdena på marken beräknas separat eftersom föreningen inte skall göra några avskrivningar på marken. Beträffande marken utgår föreningen ifrån den del av taxeringsvärdet som motsvarar markvärdet, dvs. 500.000 kr. Eftersom taxeringsvärdet får anses vara 75 procent av anskaffningsvärdet kan anskaffningsvärdet på marken vid förvärvstillfället, efter avrundning, bestämmas till 667.000 kr (500.000 × 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) 818
Tillämpningsområde, m.m. 818
Värden i öppningsbalansräkningen 819
Anläggningsregistret 819
Ikraftträdande 819
Motivering 819
Frågan 819
Gällande rätt, m.m. 820
Bedömning 820
Exempel 823
Exempel 1 – Insamlade kläder, som skall säljas 823
Exempel 2 – Verkligt värde på gåvan är känt 823
Exempel 3 – Värdering av byggnader 823
Exempel 4 – Värdering av mark 825

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 förenklat årsbokslut.

Med *förening* menas

a) en ideell förening, eller
b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund 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 nettoförsäljningsvärdet, nämligen försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljningskostnader och med beaktande av inkurans.

Värden i öppningsbalansräkningen

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

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

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

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

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

Anläggningsregistret

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

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

Ikraftträdande

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

BFNAR 2006:15

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

BFNAR 2010:4

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 trossamfund[1]. 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]

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]

---

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

[3] Beträffande finansiella anläggningstillgångar, se BFNAR 2002:3.

Allmänt om klassificeringen av gåvor

En gåva kan vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten och den skall då tas upp som anläggningstillgång[4]. Detta torde vara normalfallet beträffande tillgångar som innehafts mer än ett år.

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

[4] Värderingen av finansiella anläggningstillgångar behandlas i BFNAR 2002:3.
[5] Se BFNAR 2000:5 *Räkenskapsinformation och dess arkivering*.

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:

KPI vid gåvotillfället dividerat med KPI vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring = indexfaktorn.

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

Verkligt värde vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde eller förändring multiplicerat med indexfaktorn = schablonvärdet.

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

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

Takregel för värderingen i öppningsbalansräkningen

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

Anläggningsregister

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

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

Särskilt om värdering av fastigheter

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

---

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

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.

Redovisning

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 erhölls i januari 1971. Föreningen saknar eget underlag för att bedöma byggnadens verkliga värde vid gåvotillfället. Föreningen kontaktar därför skattemyndigheten som upplyser att taxeringsvärdet år 1971 var 1.250.000 kr. Av detta värde utgjorde 750.000 kr byggnadsvärde. Eftersom en fastighets taxeringsvärde anses vara 75 procent av det verkliga värdet kan byggnadens verkliga värde vid gåvotillfället bestämmas till 1.000.000 kr (750.000 × 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 avskriv-

[7] Beträffande värdering av marken, se exempel 4.

ningar (30 års avskrivningar på två procent innebär ackumulerade avskrivningar på 600.000 kr) ett värde på 400.000 kr, som tas upp som värde i öppningsbalansräkningen (se tabellen nedan).

Utgångspunkt för beräkningen	*Beräknat anskaffningsvärde*	*Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)*	*Värde i öppningsbalansräkningen*
Taxeringsvärdet 1971×100/75	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* erhölls som gåva i januari 1981. Fastigheten saknar taxeringsvärde (både vid gåvotillfället och vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde) och föreningen saknar även i övrigt uppgifter om verkligt värde vid gåvotidpunkten. Byggnaden är specialkonstruerad för föreningens verksamhet, så det är svårt att fastställa ett verkligt värde även i dagsläget. Återanskaffningsvärdet den 31 december 2000 bedöms vara 200.000 kr.

I denna situation har föreningen rätt att räkna fram ett schablonmässigt anskaffningsvärde. Föreningen räknar först fram en indexfaktor genom att ta fram KPI-värdena för gåvotillfället (KPI januari 1981 är 107,2) och tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde (KPI december 2000 är 262,5).[8] Indexfaktorn bestäms till (107,2/262,5 =) 0,4084. För att få fram ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde multipliceras återanskaffningsvärdet med indexfaktorn (200.000 × 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.

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

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

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

[8] KPI-tabell med basår 1980 har använts i exemplet.

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 × 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) 826
Tillämpningsområde, m.m. 826
Värden i öppningsbalansräkningen 826
Ikraftträdande 826
Motivering 827
Frågan 827
Gällande rätt, m.m. 827
Bedömning 828
Exempel 829
Användning av alternativregeln 829

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 förenklat årsbokslut.

Med *förening* menas

a) en ideell förening, eller

b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund 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.

Motivering

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078), BFL, tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund[1]. 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 framkommer förs direkt

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

till eget kapital. Är det förenat med stora svårigheter att bestämma det vid gåvotillfället gällande marknadsvärdet får i stället som värderingstidpunkt användas ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. Oväsentliga beloppsjusteringar behöver inte göras.

Bedömning

Allmänna utgångspunkter

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

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

Anskaffningsvärdet

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

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

Alternativ metod för att beräkna värdet i öppningsbalansräkningen

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

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

---

[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) 830
Tillämpningsområde och definitioner 830
Principer för intäktsredovisning 831
Principer vid kostnadsredovisningen 831
Ikraftträdande 831
Motivering 831
Frågan 831
Gällande rätt 832
Bedömning 833
Exempel 838
Exempel 1 – Redovisning av intäkter 838
Exempel 2 – Hur kan en förening ta reda på om en intäkt skall redovisas som nettoomsättning? 839

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

a) en ideell förening, eller
b) 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

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

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

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

Principer för intäktsredovisning

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

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

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

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

Principer vid kostnadsredovisningen

7. En förening, som med stöd av 3 kap. 4 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554) gör avvikelser i sin årsredovisning avseende kostnadsredovisningen, som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning, skall i not ange

a) motivet för avvikelsen, och
b) 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

Redovisning

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

Gällande rätt

Årsredovisningslagen (1995:1554)

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

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

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

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

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

I bilaga 2 och 3 till ÅRL finns två uppställningsformer avseende resultaträkningen intagna. En av uppställningsformerna är kostnadsslagsindelad, den andra är funktionsindelad. I båda uppställningsformerna finns posten ”nettoomsättning” med. Posten, som föregås av en arabisk siffra i båda uppställningsformerna, har följande innebörd i ÅRL[12]:

> 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.

---

[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.
[12] Se 3 kap. 12 § ÅRL.

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 förarbetena[14] 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 kompletterande normer för redovisning av gåvor och bidrag. I punkt 2 i det allmänna rådet görs en hänvisning till annan normgivning från BFN. De allmänna råden rörande gåvor och bidrag (BFNAR 2002:10 och BFNAR 2002:11) har företräde framför normerna i BFNAR 2002:8.

---

[13] Detta följer av 3 kap. 13 § ÅRL.
[14] Prop. 1995/96:10, del 2, s. 195 f.
[15] Se 3 kap. 12 § ÅRL.

Begreppen ”intäkter” och ”kostnader”

Begreppet intäkter har i redovisningssammanhang oftast analyserats ur ett bolagsperspektiv. Begreppet behöver därför analyseras även för föreningar. I punkt 3 i det allmänna rådet anges att med ”intäkt” menas ett inflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som föreningen erhåller för egen räkning. Sådana intäkter kan ha uppkommit genom näringsverksamhet, medlemsavgifter eller på annat sätt. Rekvisitet ”på annat sätt” har valts eftersom det är omöjligt att i en 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 mervärdesskattinbetalning 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.

Begreppen ”nettoomsättning” och ”näringsverksamhet”

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

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

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

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 bokföringsskyldiga, bl.a. föreningarna.

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

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

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

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

Uppställningen av intäktsposter i resultaträkningen

I 3 kap. 4 § ÅRL finns stöd för att ta upp andra poster än de som är angivna i ÅRLs uppställningsformer i resultaträkningen. I förarbetena till lagstiftningen framgår att BFN kan ge riktlinjer beträffande avvikelser från ÅRLs uppställningsformer för verksamheter med särskild inriktning.[18] BFN har i punkt 6 angivit vilka poster en förening normalt skall re-

[17] Bedömningen av om en intäkt är skattepliktig avgörs helt och hållet av skatterättsliga regler.
[18] Se prop. 1995/96:10, del 2, s. 190.

dovisa 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. Rekvisitet ”kan anses utgöra” har valts eftersom många föreningar inte är skattskyldiga; sådana föreningar kan ändå hämta vägledning från rättspraxis om avgiften kan anses utgöra en medlemsavgift eller inte. Anledningen till att definitionen har kopplats till en skatterättslig definition av samma begrepp är att det på skatteområdet finns viss rättspraxis rörande begreppet medlemsavgift. Det finns rättsfall avseende ekonomiska föreningar där Regeringsrätten funnit att det som kallats medlemsavgift i själva verket utgjort ersättning för något annat. Praxisen rörande medlemsavgifter beskrivs kortfattat i den tidigare nämnda BFN-rapporten Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m. De tankegångar som ligger bakom den skatterättsliga praxisen är, enligt BFNs uppfattning, även relevanta i redovisningssammanhang.

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

---

[19] Beträffande medlemsavgifter, se även nästa avsnitt.

[20] I Redovisningsrådets rekommendation RR 11 *Intäkter* undantas ökningar som beror på tillskott från aktieägare eller innehavare av aktierelaterade instrument i definitionen av intäkter.

Matchningsprincipens tillämpning, m.m.

Beträffande intäkter som ingår i nettoomsättningen torde det i normalfallet inte föreligga något större problem att tillämpa matchningsprincipen på det sätt som gäller för t.ex. aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Intäkter från näringsverksamheten skall således matchas mot kostnader hänförliga till intäkten. Som tidigare nämnts begränsas principens tillämpning av att en utgift inte kan matchas (periodiseras) mot en intäkt, om utgiften inte ger upphov till en balansgill tillgång.

En kategori intäkter som oftast torde vara hänförlig till bedriven näringsverksamhet är lotteriintäkter. Lotteriintäkter skall på det sätt som följer av den intäktsorienterade matchningsprincipen matchas mot kostnader för lotteriet, t.ex. distribution och vinstkostnader. Nettoredovisning av lotterier är däremot inte acceptabel, eftersom en sådan redovisning skulle strida mot kvittningsförbudet i ÅRL. Det kan tilläggas att många lotterier är konstruerade på sådant sätt att föreningen endast fungerar som ombud (mellanman). I ett sådant fall skall föreningen inte redovisa intäkter den uppburit för annans räkning i resultaträkningen (se punkten 3) utan enbart förmedlingsprovisioner och liknande.

En speciell fråga är om matchning kan ske mellan intäkter och kostnader i den ideella verksamheten. Föreningars verksamhet, såväl näringsverksamhet som annan verksamhet, syftar oftast till att generera intäkter för den ideella verksamheten. Det typiska för verksamheten är således att föreningarna först måste ha intäkter för att kunna besluta om vilka ideella aktiviteter föreningen skall ha. Fråga har uppkommit om man skulle kunna tänka sig en omvänd matchning (kostnadsorienterad), där intäkten inte redovisades förrän kostnaden har uppstått.

BFN anser att en kostnadsorienterad matchning i huvudsak inte kan godtas i ideella föreningars redovisning. Skälet för ställningstagandet att i princip inte godta kostnadsorienterad matchning är följande.

En mer allmän princip om omvänd matchning skulle sannolikt leda till praktiska gränsdragningsproblem i många situationer. Ett exempel på detta är redovisning av medlemsavgifter. Även om man skulle kunna säga att medlemmarna betalar medlemsavgifter för att få ta del av eller stödja den ideella verksamheten är det knappast möjligt att hänföra vissa kostnader som berör det ideella ändamålet specifikt till medlemsavgifterna (de enda kostnader som specifikt kan hänföras till medlemsavgifterna torde vara kostnader för medlemsadministration och medlemsservice av olika slag; sådana kostnader kan matchas mot intäkten enligt matchningsprincipen).

Ytterligare problem med att allmänt tillåta en kostnadsorienterad matchning är att föreningarna i många fall skulle få tillämpa två olika ”matchningsprinciper”, nämligen en för den del av verksamheten som är näringsverksamhet och en för den övriga verksamheten. Detta skulle göra redovisningen svårbegriplig.

Mot bakgrund av vad som nu anförts anser BFN att huvudregeln är att föreningarna, liksom företag i allmänhet, skall använda en intäktsorienterad matchning i sin redovisning. Att använda en kostnadsorienterad matchning i föreningarna kan således inte anses förenligt med god redovisningssed i annat än rena undantagsfall.

Principer för kostnadsredovisning

En fråga som diskuterats när det gäller redovisning i föreningar är hur kostnadsredovisningen skall vara utformad för att läsaren skall få god information om föreningars verksamheter och hur dessa finansieras. Diskussionen har framför allt gällt de föreningar som arbetar med att samla in pengar till olika ändamål men frågan äger naturligtvis giltighet även inom andra delar av föreningslivet. Det finns i skilda sammanhang ett intresse av att kostnadsredovisningen i föreningar organiseras så att det blir möjligt att skilja mellan den del av föreningens kostnadsmassa 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 aktiebolag om en sådan redovisning känns relevant för föreningen. Föreningarna har också möjlighet att – inom de ramar som ÅRL ger – anpassa sin kostnadsredovisning så att den bättre återspeglar syftet med verksamheten.

I 3 kap. 4 § ÅRL finns bestämmelser om när och hur en förening kan avvika från de uppställningsformer som finns i bilaga 2 och 3 i ÅRL. I andra stycket nämnda lagrum anges att de avvikelser som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning får göras beträffande poster som föregås av arabiska siffror. Behov av avvikelser betingade av verksamhetens särskilda inriktning torde ofta föreligga för föreningar, eftersom ÅRLs kostnadsposter mer anpassats till vinstdrivande företag (försäljning av varor och tjänster) än ideell verksamhet. I tredje stycket finns vissa bestämmelser om hur avvikelserna får göras. Ett av kraven beträffande kompletterande poster är att de skall ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

BFN har i punkt 7 i det allmänna rådet tagit in en bestämmelse som kompletterar bestämmelsen i 3 kap. 4 § ÅRL. Föreningar som följer ÅRLs uppställningsformer berörs inte av punkten, utan denna omfattar endast de föreningar som på grund av sin inriktning (den ideella verksamheten) valt göra ändringar i ÅRLs postindelning. Punkten gäller vidare primärt föreningar som avslutar sin redovisning med en årsredovisning; föreningar som enbart upprättar årsbokslut får men behöver inte tillämpa bestämmelsen.[21]

Enligt punkt 7 skall en förening, som med stöd av 3 kap. 4 § andra och tredje styckena ÅRL, gjort avvikelser som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning i not ange dels motivet för avvikelsen, dels en beskrivning av vad som ingår i poster som avviker ifrån uppställningsformerna enligt bilaga 2 eller 3 i ÅRL. Motivet till att BFN uppställt kravet i punkt 7 är de svårigheter som finns att exakt definiera kostnadsbegrepp för den ideella sektorn med dess mångskiftande ideella verksamhet. Till detta kommer att förståelsen av kostnadsredovisningen är viktig för läsare av föreningarnas årsredovisningar (medlemmar, 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.

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.

---

[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.

Föreningen, som är inskränkt skattskyldig och således inte är registrerad för mervärdesskatt, bedriver därutöver ett antal verksamheter som föreningen bedömer vara näringsverksamhet enligt definitionen i punkt 3 i det allmänna rådet.[22] Intäkterna från verksamheterna är följande:

Verksamhet	**Intäkt som belöper på redovisningsperioden och som kommer föreningen till godo**[23]	**Inbetalning som inte utgör intäkt enligt definitionen i punkt 3 i det allmänna rådet**
Bingoverksamhet	300.000 kr	–
Serveringsverksamhet	500.000 kr	
Bingolottoförsäljning	100.000 kr (provision)	1.000.000 kr (medel som redovisas vidare till annan förening)
Försäljning av profilmaterial (tröjor och kepsar med föreningens logotyper)	80.000 kr	–
SUMMA	980.000 kr (=nettoomsättningen)	1.000.000 kr

Föreningen, som varken erhållit gåvor eller bidrag, redovisar följande intäktsposter i resultaträkningen:

Medlemsavgifter	3.000.000 kr
Nettoomsättning	980.000 kr
Summa intäkter	3.980.000 kr

Exempel 2 – Hur kan en förening ta reda på om en intäkt skall redovisas som nettoomsättning?

En förening har intäkter ifrån sponsring, serveringsverksamhet och bingolottoförsäljning. Vidare säljer föreningen dagsverken till kommunen (föreningens medlemmar håller vakt på kommunala arrangemang och föreningen erhåller ersättningen för detta). Föreningen erhåller även olika intäkter vid försäljning av varor och tjänster till sina medlemmar. Under året har föreningen sålt en fastighet (anläggningstillgång) och erhållit en realisationsvinst vid försäljningen.

Fråga uppkommer vilka intäkter som skall redovisas under posten nettoomsättning. Föreningen gör bedömningen utifrån punkten 5 i det allmänna rådet. Vid denna prövning finner föreningen att realisationsvinsten som uppstod vid försäljningen av fastigheten inte skall redovisas som nettoomsättning, eftersom en sådan intäkt inte normalt skulle redovisas som nettoomsättning för företag i allmänhet (se punkt 5 b i det allmänna rådet). Föreningen redovisar realisationsvinsten under posten Övriga intäkter.

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

[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).

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 moms[25], andra omsättningsskatter och varurabatter.

[24] Eftersom begreppet näringsverksamhet är omfattande är det svårt att i ett exempel direkt ange hur intäkten skall klassificeras. Detta är inte heller syftet med detta exempel (syftet är istället att visa på en metod för att hitta information som kan hjälpa föreningen vidare). Många av intäkterna som nämns i exemplet är av den karaktären att de oftast utgör näringsverksamhet (jämför bilaga 1 till rapporten).

[25] Föreningen kan enbart göra avdrag för moms om den är momsregistrerad när den räknar fram nettoomsättningen.

BFNs UTTALANDE

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) 841
Ikraftträdande 842
Motivering 842
Frågan 842
Gällande rätt 843
Bedömning 844
Exempel 847
Exempel 1 – Upprättandet av en personalnot samt en obligatorisk upplysning enligt punkt 6 i det allmänna rådet 847
Exempel 2 – Frivillig tilläggsupplysning om det ideella arbetet i en förening 849

Allmänna råd (BFNAR 2002:9)

1. Bokföringsnämnden meddelar följande allmänna råd i anslutning till 5 kap. 18–20 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) och rekommendationen BFN R 4 *Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar*.

2. Detta allmänna råd skall tillämpas av föreningar vid upprättande av årsredovisning.

Med *förening* menas ett företag som är bokföringsskyldigt och enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och som är

a) en ideell förening, eller
b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av ett sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund. *(BFNAR 2006:13)*

3. Vid tillämpningen av detta råd avses med

a) *anställd*; sådan befattningshavare i en förening som är arbetstagare enligt 1 § lagen (1982:80) om anställningsskydd,
b) *verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare*; sådan anställd i en förening som har samma eller i huvudsak samma befogenheter som en verkställande direktör i ett aktiebolag, och
c) *ersättning*; sådan ersättning och förmån som beskattas i inkomstslaget tjänst hos mottagaren.[1]

Redovisning

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 förenings räkning.

Ikraftträdande

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

BFNAR 2006:13

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

Motivering

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078), BFL, tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. Det allmänna rådet riktar sig till samtliga dessa kategorier om de är skyldiga att avge årsredovisning (se punkt 2 i det allmänna rådet). I både det allmänna rådet och uttalandet används termen ”förening” för samtliga nämnda kategorier.

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

Föreningar och andra bokföringsskyldiga företag skiljer sig åt på flera sätt. Det ideella syftet som föreningarna har innebär att begrepp som anställda, ersättningar etc. i vissa fall behöver definieras.

Vidare förekommer ofta stora inslag av ideella arbetsinsatser i föreningarna. Normalt är sådant arbete helt obetalt. I andra fall kan det ersättas med ett mer eller mindre symboliskt arvode. En intressant fråga är på vilket sätt ideella arbetsinsatser skall redovisas.

Ytterligare frågeställningar finns kring begreppet ”verkställande direktör”. Vilken befattningshavare i en ideell förening kan jämställas med en sådan?

Gällande rätt

Årsredovisningslagen

I 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, finns bestämmelser om tilläggsupplysningar. Kapitlet skall tillämpas av alla företag[2] som är skyldiga att lämna årsredovisning[3]. 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 förarbetena[9].

Bokföringsnämndens normgivning

Bokföringsnämnden (BFN) har i sin rekommendation BFN R 4 *Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar*[10] lämnat riktlinjer beträffande hur en personalnot skall upprättas.

I BFNAR 2006:11 *Gränsvärden* finns regler om hur medelantalet anställda skall beräknas.

Arbetsrättsliga avgränsningar

Lagen (1982:80) om anställningsskydd (LAS) gäller för arbetstagare i allmän eller enskild tjänst.[11] Arbetsdomstolen (AD) har i några rättsfall prövat frågan om arbetstagarbegreppet i ideella föreningar.[12]

---

[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 har tagits fram med i första hand bolag och ekonomiska föreningar i fokus. Bestämmelserna är inte direkt anpassade till den ideella sektorn. I det allmänna rådet BFNAR 2002:9 görs därför anpassningar, som skall underlätta föreningarnas redovisning.

BFNAR 2002:9 är ett komplement till rekommendationen BFN R 4, se punkt 4 i det allmänna rådet. Detta innebär att föreningar i frågor som inte regleras i BFNAR 2002:9 skall hämta vägledning i rekommendationen BFN R 4.

Det finns några skillnader mellan BFN R 4 och BFNAR 2002:9:

- Definitionen av ersättning i punkt 3 c) i BFNAR 2002:9 ersätter det som sägs i punkten 13 i rekommendationen BFN R 4.
- Undantag görs i punkten 7 för föreningar som saknar verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare.

Vissa frågor regleras inte alls i BFNAR 2002:9. Föreningarna måste i dessa fall hämta vägledning i rekommendationen BFN R 4. Exempel på områden som inte behandlas i BFNAR 2002:9 är redovisning av sociala kostnader (punkt 14 i rekommendationen) samt redovisning av styrelsearvoden, m.m. (punkterna 15–19 i rekommendationen; här finns dock ovannämnda tillägg beträffande verkställande direktör i punkt 7 i BFNAR 2002:9). Vidare kan också viss vägledning hämtas i det inledande avsnittet om allmänna utgångspunkter (punkterna 5–7 i rekommendationen). Detsamma gäller punkterna 20 och 20 a) i rekommendationen som behandlar presentationen i års- och koncernredovisningen och publicering av ofullständiga års- eller koncernredovisningar.

Allmänt om arbete i ideella föreningar

Det finns både likheter och skillnader mellan föreningar och andra bokföringsskyldiga företag. I föreningar finns, på samma sätt som i företag i allmänhet, ofta personer som är arbetstagare enligt LAS. Både föreningar och företag kan ha uppdragstagare knutna till sig, t.ex. fristående konsulter. Föreningar skiljer sig dock från andra företag på ett väsentligt sätt. Mycket arbete, som utförs ideellt för föreningarnas räkning, utförs inte av

---

[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.

dem som arbetsrättsligt kan kategoriseras som arbetstagare eller uppdragstagare. De ideella arbetsinsatserna kan grovt delas in i två undergrupper:

- Större andelen arbete är helt ideellt, dvs. det utförs av personer som inte ersätts ekonomiskt för arbetet. Denna typ av arbetsinsatser kan mer direkt röra föreningens ideella ändamål eller avse olika stödfunktioner som behövs för att föreningen skall kunna fungera. Exempel på arbete som kan hänföras till stödfunktioner är arbete, som utförs av en redovisningskonsult, när denne utan ersättning hjälper sin förening med föreningens redovisning. Andra exempel på stödfunktioner är arbete som rör föreningens finansieringsverksamhet, t.ex. insamlingar, lotterier och bingo.
- Vidare förekommer arbete som rör det ideella ändamålet men som ersätts med visst arvode. Detta arvode är inte alltid relaterat till arbetsinsatsen, utan kan i vissa fall vara av – mer eller mindre – symbolisk natur. Exempel på det sistnämnda är ersättningar till olika idrottsfunktionärer, som får en mindre ersättning för att ställa upp vid tävlingar.

Obligatorisk tilläggsupplysning om medelantalet anställda

Föreningen skall lämna uppgift om medelantalet anställda (se avsnittet Gällande rätt, Årsredovisningslagen). Medelantalet anställda beräknas i enlighet med punkterna 7–11 i BFNAR 2006:11 *Gränsvärden*.

Obligatorisk tilläggsupplysning om viss ersättning som utges till anställda

Föreningen skall enligt punkt 8 lämna tilläggsupplysning om det sammanlagda beloppet av ersättningar som lämnas till anställda som uppbär mindre än ett halvt prisbasbelopp per år i ersättning. Eftersom ersättningen är begränsad kan föreningarna i dessa fall i redovisningssammanhang betrakta sådan ersättning som ersättning avseende ideellt arbete.[17] Upplysningen, som är obligatorisk för föreningarna, skall visa omfattningen av ersättningar under ett halvt prisbasbelopp som föreningen lämnat under året.

Frivillig tilläggsupplysning om omfattningen av ideellt arbete

Ideellt arbete (dvs. arbete som utförs utan att ersättning utbetalas) skall inte medräknas när uppgift om medelantalet anställda tas fram. Däremot uppmuntras föreningarna i det allmänna rådet att lämna en upplysning i not eller i förvaltningsberättelsen om omfattningen av ideellt arbete i föreningen (se punkt 9 a i det allmänna rådet). De ideella arbetsinsatserna är ofta av ett stort värde för föreningarna, både ur ekonomiskt och ideellt perspektiv. En beskrivning av vilket stöd som medlemmarna lämnar i form av ideellt arbete är givetvis också intressant för läsarna av föreningens årsredovisning.

Upplysningen i noten behöver inte vara exakt, eftersom det kan vara nära nog omöjligt för föreningarna att lämna precisa upplysningar om ideellt arbete (t.ex. hur många personer som bidragit, hur många timmar som lagts ner och vad arbetet avsett). En rimlig uppskattning av omfattningen av det ideella arbetet är tillräcklig. Det föreningen måste hålla i åtanke vid utformandet av noten är syftet bakom nämnda tilläggsupplysningar, nämligen att ge en god bild av det ideella arbetet i föreningen. BFN har i exempel 2 till detta uttalande visat hur en sådan not kan utformas.

Med tanke på att arbetet med att redovisa ideellt arbete kan vara resurskrävande är upplysningskravet frivilligt i det allmänna rådet; det är således alltid föreningen som måste avgöra om värdet av att lämna upplysningar står i rimlig proportion till den arbetsinsats som krävs för att göra det.

[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 bedömningen av om befattningshavaren har motsvarande befogenheter kan vägledning också hämtas från ADs

[18] Jämför rättsfallet AD 1/1 1986.

[19] Om stipendier beskattas i inkomstslaget tjänst faller de in under ersättningsbegreppet.

praxis om arbetstagare i ”företagsledande ställning” eftersom gränsdragningen där görs på likartat sätt.[20]

I vissa fall kan ingen befattningshavare eller grupp av befattningshavare i en förening anses ha ett ansvar motsvarande verkställande direktör i ett aktiebolag. I detta fall behöver upplysning endast lämnas om ersättningen till styrelseledamöter, se punkt 7 i det allmänna rådet.

Hur redovisningen i personalnoten av ersättningar till den eller de som innehar motsvarande befattning som verkställande direktör skall göras framgår av rekommendationen 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.

Medelantalet anställda	*2001*		*2000*	
	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.

Löner, andra ersättningar och sociala kostnader	*2001*		*2000*	
	Löner och andra ersättningar	Sociala kostnader (varav pensionskostnader)	Löner och andra ersättningar	Sociala kostnader (varav pensionskostnader)
	2.400.000 kr[23]	1.200.000 kr (varav 300.000 kr avser pensionskostnader)	2.000.000 kr	1.100.000 kr (varav 250.000 kr avser pensionskostnader)

Löner och andra ersättningar fördelade mellan styrelsemöten m.fl. och anställda	*2001*		*2000*	
	Ersättning till styrelsen och klubbdirektören (varav tantiem o.d.)	Övriga anställda	Styrelse och VD (varav tantiem o.d.)	Övriga anställda
	300.000 kr[24] (0 kr)	**2.200.000 kr**[24]	290.000 kr (0 kr)	2.190.000 kr

8. Föreningen lämnar vidare följande tilläggsupplysning rörande ersättning till ungdomarna Olle, Peter och Regina (se punkt 8 i det allmänna rådet):
   Föreningen har betalat ut ersättning på totalt 30.000 kr, som med stöd av punkt 6 i BFNAR 2002:9, inte medtagits i uppgiften om löner och andra ersättningar.

Redovisning

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) 850
Tillämpningsområde och definitioner 850
Värdering i balansräkningen 850
Intäkts- och kostnadsredovisning 851
Ikraftträdande 851
Motivering 851
Frågan 851
Gällande rätt 852
Bedömning 852
Exempel 855
Exempel 1 – Insamlade kläder, som föreningen tänker sälja 855
Exempel 2 – Gåvor, som föreningen tänker skänka vidare 855
Exempel 3 – Gåva av fastighet (både byggnad och mark) 856
Exempel 4 – Föreningsmedlemmarna skänker en tomt till föreningen. Därefter skänker medlemmarna byggnadsmaterial och hjälper föreningen att bygga en föreningslokal på tomten 856
Exempel 5 – Föreningsmedlemmarna bygger en föreningslokal på en tomt och skänker sedan hela fastigheten till föreningen 857

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

a) en ideell förening, eller
b) 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

a) i form av arbetsinsatser, eller
b) som utgör ett bidrag av likvida medel ifrån ett offentligrättsligt 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

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

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

Föreningen skall göra avskrivningar på gåvor som utgör materiella anläggningstillgångar på det sätt som anges i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2001:3.

5. Anskaffningsvärdet för en gåva som utgör en omsättningstillgång är verkligt värde. Verkligt värde är detsamma som

a) nominellt värde för tillgångar i form av likvida medel,
b) nettoförsäljningsvärdet, dvs. försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljnings- och hanteringskostnader och med beaktande av inkurans, för tillgångar som inte omfattas av punkt a) eller c), eller
c) försäkringsvärdet för tillgångar av annat än likvida medel som föreningen har för avsikt att skänka bort.

En tillgång som föreningen erhåller i gåva och som den avser att genast utrangera skall inte tas upp till något värde.

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.

Redovisning

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 årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § BFL. När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

Redovisning av gåvor är ett komplicerat område som kräver en särskild analys. Gåvor kan användas på många sätt i föreningarna. Vissa gåvor är tillgångar, som föreningen kan använda i sin verksamhet eller sälja. Andra gåvor erhåller föreningen för att skänka dem vidare till annan. I detta allmänna råd behandlas hur gåvor skall redovisas i såväl resultat- som balansräkningen.[1]

Gällande rätt

BFN har i två allmänna råd, BFNAR 2002:2 och 2002:3,[2] beskrivit hur gåvor som utgör omsättningstillgångar respektive materiella och finansiella anläggningstillgångar skall värderas i öppningsbalansräkningen[3]. 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 svårbestämbart men kan antas vara lågt, och
2. det är förenligt med god redovisningssed.

Finns gåvan kvar på bokslutsdagen skall det allmänna rådet dock tillämpas.

BFN har begränsat det allmänna rådet till att gälla gåvor, som lämnats helt utan krav på ekonomisk motprestation (se första stycket i punkt 3 i det allmänna rådet). Det allmänna rådet berör således inte fall där en motprestation av ekonomiskt värde lämnas av föreningen, även om den ekonomiska motprestationen inte framstår som marknadsmässig.

Tillgångsbegreppet, m.m.

Detta allmänna råd behandlar inte gåvor som avser arbetsinsatser. Anledningen till detta är att gåvor av arbetsinsatser, enligt BFNs bedömning, inte utgör en balansgill tillgång. Vilken information man bör lämna om sådana gåvor beskrivs istället i BFNs allmänna råd BFNAR 2002:9 om redovisning av medelantalet anställda m.m. i ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Har en förening erhållit en gåva som den har för avsikt att stadigvarande använda eller inneha i sin verksamhet skall gåvan klassificeras som en anläggningstillgång (andra stycket i punkt 3 i det allmänna rådet).

Om föreningen inte har för avsikt att stadigvarande använda eller inneha gåvan i sin verksamhet blir gåvan en omsättningstillgång (andra stycket i punkt 3 i det allmänna rådet). Det gäller t.ex. för gåvor som föreningen har för avsikt att sälja eller skänka vidare.

---

[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.

Gåvor skall således redovisas antingen som anläggnings- eller omsättningstillgångar. Detta innebär att alla gåvor som en förening mottar, även sådana gåvor som föreningen äger endast under en begränsad tid, skall redovisas som en tillgång i föreningens bokslut. Att föreningen redan när den erhåller gåvan har ett åtagande att skänka den vidare saknar betydelse i sammanhanget; även i ett sådant fall skall en tillgång redovisas om den finns kvar i föreningen vid bokslutet. Detsamma gäller i det fallet en givare har förenat sin gåva med andra villkor om användandet. En annan sak är att det i vissa fall kan vara så att en förening, som har ett åtagande att skänka en gåva vidare, också skall redovisa en avsättning eller en skuld (givetvis måste de allmänna kriterierna för avsättningar respektive skulder vara uppfyllda för att sådan redovisning skall kunna ske)[4].

Om föreningen mottagit likvida medel under sådana betingelser att de faller under bestämmelserna om redovisningsmedel, kan föreningen hämta ledning ur BFNs allmänna råd BFN U 90:5[5]. 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 överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Om det saknas en fungerande marknad är verkligt värde lika med återanskaffningsvärdet (se punkt 4 första stycket b i det allmänna rådet). Detta kan ofta vara fallet för tillgångar i föreningar, eftersom föreningarna inte sällan har behov av unika eller specialkonstruerade tillgångar i sin verksamhet. Exempel på en tillgång som kan vara både unik och specialkonstruerad är en kyrkoorgel. I detta fall finns oftast inte en fungerande marknad, vilket innebär att försäljningsvärdet inte kan användas. Återanskaffningsvärdet måste också användas när efterfrågan på tillgången är svag, dvs. motsvarande tillgångar omsätts aldrig eller mycket sällan på marknaden. Inte heller i detta fall föreligger en fungerande marknad.

Beträffande en form av materiella anläggningstillgångar finns en särbestämmelse. 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.

Redovisning

Föreningen skall göra sedvanliga avskrivningar på gåvor som utgör materiella anläggningstillgångar. Regler för hur avskrivningar skall göras finns i BFNAR 2001:3 om redovisning av materiella anläggningstillgångar med tillhörande vägledning.

Anskaffningsvärde för gåvor som är omsättningstillgångar

Tillgångar som erhållits i gåva utgör som ovan nämnts i vissa fall omsättningstillgångar. I punkt 5 i det allmänna rådet återfinns värderingsbestämmelser rörande denna kategori tillgångar.

Av punkt 5 a) i det allmänna rådet följer att gåvor av likvida medel skall tas upp till nominellt värde.

Tillgångar som skall säljas av föreningen skall värderas till nettoförsäljningsvärdet, se punkt 5 b) i det allmänna rådet. Med nettoförsäljningsvärde menas försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljnings- och hanteringskostnader och med beaktande av inkurans. Med hanteringskostnad menas de kostnader föreningen har för att hantera gåvan innan den blir säljbar, t.ex. kostnader för insamling, sortering och tvätt av skänkta

[4] 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.

[5] BFN U 90:5 behandlar bokföring av redovisningsmedel.

kläder. Försäljningskostnader är kostnader som har samband med själva försäljningen. Föreningen kan lämpligen utgå ifrån en schablonmässigt bestämd kostnad för försäljning och hantering t.ex. efter en norm som bestämts av branschsammanslutning eller centralorganisation.

Av punkt 5 c) i det allmänna rådet framgår att tillgångar av annat än likvida medel, som föreningen avser att genast skänka vidare, skall värderas till försäkringsvärdet. Med försäkringsvärdet avses det värde föreningen faktiskt försäkrat tillgången till. Om tillgången inte har något försäkringsvärde tas den upp till 0 kr. Försäkringsvärde får endast användas om föreningen redan innan den får en gåva har bestämt att den skall skänkas vidare eller bestämmer detta i nära anslutning till mottagandet (så torde ofta vara fallet t.ex. vid insamling av kläder som skall skänkas vidare till behövande).

Gåvor av tillgångar som föreningen avser att genast utrangera behöver inte värderas. Föreningar behöver således inte lägga ner något arbete på att exempelvis värdera insamlade kläder som vid sorteringen bedöms vara i så dåligt skick att de måste slängas.

Intäkts- och kostnadsredovisning

Gåva, oavsett om den är anläggnings- eller omsättningstillgångar, skall intäktsredovisas när gåvan sakrättsligt övergått i föreningens ägo. Intäkten skall motsvara tillgångens anskaffningsvärde (dvs. det värde som fastställts enligt punkterna 4 eller 5 i det 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 secondhandaffär eller liknande uppstår en intäkt som ofta torde kunna redovisas under rubriken nettoomsättning[7] (sådan verksamhet torde oftast utgöra näringsverksamhet för föreningen). De kostnader som är hänförliga till försäljningsintäkten, inklusive en kostnad motsvarande tillgångens redovisade värde, skall normalt redovisas i samma period. Om en omsättningstillgång inte kan säljas och föreningen istället väljer att skänka bort den eller utrangera den skall kostnadsredovisning ske enligt tredje stycket i punkt 6 i det allmänna rådet.

I vissa fall har föreningen mottagit gåvor som den genast tänker skänka vidare till annan. Även sådana gåvor utgör omsättningstillgångar för föreningen. När föreningen får en sådan gåva skall en intäkt redovisas (intäkten motsvarar vad den värderats till, i detta fall försäkringsvärdet). Detta följer av första stycket i punkt 6 i det allmänna rådet. När gåvan skänks vidare av föreningen skall en kostnad motsvarande tillgångens värde redovisas. Kostnaden skall redovisas i den period gåvan överlämnas till en mottagare på ett sakrättsligt bindande sätt, se sista stycket i punkt 6 i det allmänna rådet.

Det kan hända att gåvor som ansetts utgöra anläggningstillgång i ett senare läge trots allt skänks bort. Exempelvis kan en förening, som i flera år använt sig av en anläggningstillgång, besluta sig för att skänka den vidare till en annan förening. Om så sker uppstår en kostnad för föreningen. Kostnaden redovisas i den redovisningsperiod när gåvan sakrättsligt sett övergått på mottagaren, se punkt 6 sista stycket i det allmänna rådet. Om en anläggningstillgång istället säljs skall en intäkt redovisas på det sätt som framgår av andra stycket av nämnda punkt. Uppstår en vinst vid en sådan försäljning redovisas den under posten Övriga intäkter.[7] Om en anläggningstillgång utrangeras 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 åsättas ett anskaffningsvärde i bokslutet.

---

[6] Se BFNAR 2002:8 om redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar.
[7] Se BFNAR 2002:8.

Exempel

Exempel 1 – Insamlade kläder, som föreningen tänker sälja[8]

En förening samlar in kläder under hösten 2001. Kläderna skall användas för att säljas i en s.k. secondhand-affär. Föreningen har i slutet av 2001 inte börjat sälja kläderna, men räknar med att sälja dem under första halvåret 2002 vilket också sker. Föreningens räkenskapsår = kalenderår.

Anskaffningsvärdet för kläderna utgörs av nettoförsäljningsvärdet, dvs. föreningen gör en bedömning av vad kläderna kan beräknas inbringa minus hanteringskostnader (kostnader för insamlingen, tvätt, lagning och sortering) och försäljningskostnader. Föreningen utgår härvid ifrån en schablonmässigt bestämd kostnadspost; schablonen som är ”viss procentsats av tänkt försäljningspris” har tagits fram av en branschorganisation som föreningen är medlem i.

I resultaträkningen för 2001 redovisas värdet (= anskaffningsvärdet) av de insamlade kläderna som en intäkt. Utgifter för hantering kostnadsförs om de uppstått under perioden. I balansräkningen för 2001 tas kläderna upp som omsättningstillgångar.

I resultaträkningen för 2002 redovisas intäkten av försäljningen av kläderna. Kostnaderna för försäljningen – inklusive en kostnad motsvarande det redovisade värdet – tas också upp detta år. Om föreningen haft hanteringsutgifter avseende kläderna under perioden kostnadsförs även dessa. Däremot redovisas kläderna inte i balansräkningen, eftersom de såldes under våren 2002.

Exempel 2 – Gåvor, som föreningen tänker skänka vidare[9]

a) Gåvan försäkras

En förening, som bl.a. verkar för att förbättra villkoren för patienter inom långvården, erhåller ett antal antika konstföremål ifrån en givare. Givaren önskar att föremålen skall skänkas vidare till olika sjukhem där föremålen kan vara till glädje för patienterna. Föremålen är värdefulla och föreningen tecknar en försäkring för dem. Föremålen är kvar hos föreningen på balansdagen den 31 december 2001. Under januari 2002 skänks föremålen vidare till olika sjukhem. Föreningens räkenskapsår = kalenderår.

Anskaffningsvärdet för föremålen är detsamma som försäkringsvärdet (dvs. det värde föreningen försäkrat dem för).

I resultaträkningen för 2001 redovisar föreningen en intäkt motsvarande anskaffningsvärdet (= försäkringsvärdet). I balansräkningen för samma räkenskapsår tas konstföremålen upp som omsättningstillgång (anskaffningsvärde = försäkringsvärde).

När årsredovisningen för 2002 skall upprättas redovisas en kostnad motsvarande det redovisade värdet på konstföremålen i resultaträkningen (föremålen gavs ju bort i januari 2002). Eftersom konstföremålen inte finns kvar på balansdagen tas de inte upp som tillgång i balansräkningen för detta år.

b) Gåvan försäkras inte

En förening samlar in kläder under 2001. Föreningens syfte med insamlingen är att kläderna skall skänkas vidare till barnhem. Så sker också i början av 2002. Föreningen tecknar inga försäkringar avseende kläderna. Föreningens räkenskapsår = kalenderår.

Eftersom kläderna inte försäkrats är anskaffningsvärdet 0 kr.

Föreningen skall i årsredovisningen för 2001 varken redovisa intäkt eller tillgång eftersom anskaffningsvärdet bestämts till 0 kr. Gåvan påverkar av samma skäl inte heller årsredovisningen för 2002.

---

[8] Detta exempel behandlar enbart bokslutsfrågan.

[9] Detta exempel behandlar bokslutsfrågan. Hur föreningen skall hantera den löpande bokföringen av gåvor framgår av BFNAR 2001:2.

Exempel 3 – Gåva av fastighet (både byggnad och mark)

En förening har erhållit en fastighet i gåva, som har taxeringsvärdet 1.250.000 kr. Av detta värde utgör 750.000 kr byggnadsvärde och 500.000 kr markvärde. Fastigheten skall användas i föreningens verksamhet och utgör således en materiell anläggningstillgång.

Eftersom en fastighets taxeringsvärde anses vara 75 procent av det verkliga värdet kan byggnadens verkliga värde vid gåvotillfället bestämmas till 1.000.000 kr (750.000 × 100/75). Detta värde kan föreningen använda som anskaffningsvärde och som underlag för framtida avskrivningar.

Föreningen får även den mark som byggnaden står på i gåva. Anskaffningsvärdet på marken beräknas separat eftersom föreningen inte skall göra några avskrivningar på marken. Även beträffande marken utgår föreningen ifrån den del av taxeringsvärdet som motsvarar markvärdet, dvs. 500.000 kr. Eftersom taxeringsvärdet får anses vara 75 procent av det verkliga värdet kan det verkliga värdet på marken vid förvärvstillfället, efter avrundning, bestämmas till 667.000 kr (500.000 × 100/75).

I resultaträkningen redovisar föreningen en intäkt på 1.667.000 kr det år fastigheten skänktes till föreningen (vid det tillfälle då det fanns en sakrättsligt bindande gåva av fastigheten). Föreningen redovisar avskrivningarna avseende byggnaden som kostnader (redovisningen sker i den takt avskrivningar görs). Föreningen tillämpar BFNAR 2001:3 om materiella anläggningstillgångar när den fastställer en avskrivningsplan.

Exempel 4 – Föreningsmedlemmarna skänker en tomt till föreningen. Därefter skänker medlemmarna byggnadsmaterial och hjälper föreningen att bygga en föreningslokal på tomten

Tomtmarken

En förening får år 1 en tomt av sina föreningsmedlemmar (gåvan överlämnas på ett sakrättsligt bindande sätt under året). Tomten, som är obebyggd, har ett taxeringsvärde på 750.000 kr. Eftersom en fastighets taxeringsvärde anses vara 75 procent av det verkliga värdet kan tomtens verkliga värde vid gåvotillfället bestämmas till 1.000.000 kr (750.000 × 100/75). Detta värde kan föreningen använda som anskaffningsvärde för tomtmarken i balansräkningen. Eftersom det är fråga om ett markvärde skall inga avskrivningar göras. I resultaträkningen skall föreningen redovisa en intäkt på 1.000.000 kr avseende marken.

Byggnadsmaterialet

Under år 2 skänker medlemmarna även byggnadsmaterial till föreningen. Byggnadsmaterialet värderas till försäljningsvärdet enligt punkt 4 första stycket a) i det allmänna rådet.

I resultaträkningen tas värdet av det skänkta byggnadsmaterialet upp som en intäkt.

Byggnaden

Efter att ha fått byggmaterialet beslutar föreningen att bygga en föreningslokal och söker bygglov. Föreningsmedlemmarna hjälper sedan föreningen att bygga föreningslokalen på den tidigare skänkta tomten.

Värdet av byggnadsmaterialet ingår i anskaffningsvärdet på den färdigbyggda byggnaden (jämför BFNAR 2001:3 och tillhörande vägledning om redovisning av materiella anläggningstillgångar).

Däremot ingår inte värdet på arbetsinsatserna i byggnadens anskaffningsvärde. Gåvor av arbetsinsatser omfattas nämligen inte av förevarande allmänna råd (se punkt 2 a det allmänna rådet). Hur arbetsinsatserna skall behandlas framgår istället av BFNAR 2002:9 om beräkning av medelantalet anställda m.m. Av detta allmänna råd framgår att föreningen i en not eller i förvaltningsberättelsen bör lämna upplysningar om den ideella arbetsinsatsen. Värdet av arbetsinsatserna skall av samma skäl inte heller tas upp som intäkt i resultaträkningen.

I det allmänna rådet BFNAR 2001:3 med tillhörande vägledning finns bestämmelser om hur avskrivningar skall göras på den färdigbyggda byggnaden.

Exempel 5 – Föreningsmedlemmarna bygger en föreningslokal på en tomt och skänker sedan hela fastigheten till föreningen

Föreningsmedlemmarna bygger en byggnad på en tomt som de äger. Därefter skänker de byggnaden och tomten (hela fastigheten) till sin förening.

Detta fall skall behandlas på det sätt som beskrevs i exempel 3 ovan, eftersom föreningen fått både byggnaden och marken (hela fastigheten) i gåva. Värdering av byggnaden och marken sker således enligt bestämmelsen i punkt 4 andra stycket i det allmänna rådet; vid värderingen utgår föreningen ifrån att fastigheten är värd 75 procent av taxeringsvärdet. I resultaträkningen tas en intäkt motsvarande fastighetens värde (både byggnads- och markvärde) upp. Avskrivningar beträffande byggnaden görs sedan på det sätt som framgår av BFNAR 2001:3.

Det bör observeras att den avgörande skillnaden (som leder till olika redovisningslösningar) mellan exempel 4 och 5 är följande:

- I exempel 4 *äger föreningen tomten* och fungerar som byggherre när föreningsmedlemmarna hjälper föreningen att bygga föreningslokalen.
- I exempel 5 *äger medlemmarna tomten* när de uppför byggnaden. Därefter skänker de hela fastigheten till föreningen.

BFNs UTTALANDE

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) 858
Tillämpningsområde och definitioner 858
Intäkts- och kostnadsredovisning av bidrag som inte är villkorade 858
Redovisning av villkorade bidrag som har lämnats till föreningen 858
Ikraftträdande 859
Motivering 859
Frågan 859
Gällande rätt 859
Bedömning 860

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

a) en ideell förening, eller
b) 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 som lämnas till föreningen skall intäktsföras på det sätt som anges i punkt 3 endast när det med hög grad av sannolikhet kan bedömas att bidraget inte kommer att återkrävas. Så är oftast fallet

a) om bidraget är förenat med villkor, som innebär att återbetalning måste ske endast om föreningen inte följer villkoret, eller

b) om bidraget enbart måste återbetalas om det skulle inträffa något oväntat som uppenbarligen skulle rubba förutsättningarna för bidraget.

6. Villkorade bidrag till föreningen, som inte kan intäktsföras enligt punkt 5, skall tas upp som en skuld eller avsättning i den period då bidraget utbetalas till föreningen.

Om återbetalningsskyldigheten beträffande ett villkorat bidrag, som tagits upp som en skuld eller avsättning enligt första stycket, efterskänks helt eller delvis skall bidraget intäktsföras i motsvarande grad. Intäktsföringen skall göras i den period föreningen erhåller ett bindande besked om att återbetalningsskyldigheten efterskänkts.

Ikraftträdande

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

BFNAR 2006:12

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

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.

Redovisning

Gällande rätt

Bokföringsnämnden (BFN) har i ett allmänt råd BFNAR 2002:10 behandlat hur redovisning av gåvor som lämnas till ideella föreningar skall utformas.

I BFNAR 2002:8 finns vissa allmänna bestämmelser om redovisning av intäkter och kostnader för föreningar. I detta råd behandlas bl.a. uppställningsformen i resultaträkningen.

BFN har vidare i sin rekommendation BFN R 5 *Redovisning av statliga stöd* lämnat vissa anvisningar rörande redovisning av statliga stöd till näringsidkare. Med statligt stöd jämställs stöd från kommuner och från formellt fristående organ, t.ex. regionala utvecklingsfonder. Den kan även tillämpas på stöd från andra stödgivare.

Bedömning

Definitionen av bidrag i det allmänna rådet

I punkt 2 anges vad som avses med bidrag i det allmänna rådet. Med ”bidrag” avses likvida medel som lämnas av ett 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 eftergiften.

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.

Redovisning

[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 862
Lagregler 863
Allmänt råd (BFNAR 2006:11) 864
Tillämplighet 864
Definitioner 864
Större eller mindre företag? 864
Större eller mindre koncern? 865
Kommentarer 866
Tillämplighet (punkt 1) 866
Definitioner (punkterna 2 och 3) 866
Större eller mindre företag? (punkterna 4–11 a) 866
Större eller mindre koncern? (punkterna 12–15) 869
Exempel 869
Exempel 1 – Större eller mindre företag? 869
Exempel 2 – Större eller mindre företag? 869
Exempel 3 – Beräkningar av medelantalet anställda 870
Exempel 4 – Beräkningar av medelantalet anställda i ideella föreningar ... 871

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.

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 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 hänför sig 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)*

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).

Redovisning

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 en och en halv miljon kronor. Bokföringsskyldigheten inträder

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

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

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

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

Allmänt råd (BFNAR 2006:11)

Tillämplighet

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078).

Definitioner

2. I detta allmänna råd används samma definition av *företag* som i 1 kap. 2 § första stycket 1 bokföringslagen (1999:1078). *(BFNAR 2007:2)*

3. *Anställda* är arbetstagare i företagets tjänst.

Större eller mindre företag?

4. En *reglerad marknad* är det som utgör en reglerad marknad enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. *(BFNAR 2007:3)*

5. Vid bedömning av om ett företag är större eller mindre avses med

a) *medelantalet anställda* det antal anställda som beräknas enligt punkterna 7–11,
b) *företagets redovisade balansomslutning* värdet av företagets tillgångar enligt balansräkningen, och
c) *företagets redovisade nettoomsättning* detsamma som i 1 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) med avdrag för punktskatter. Nettoomsättningen ska justeras om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader. *(BFNAR 2007:2)*

6. Vid bedömning av om ett företag är större eller mindre avses med *vart och ett av de senaste två räkenskapsåren* de två räkenskapsår som närmast föregår det räkenskapsår som räkenskapshandlingarna avser.

Medelantalet anställda

7. Medelantalet anställda ska beräknas på individnivå och utvisa antalet heltidstjänster enligt de villkor som gäller på arbetsstället.

8. Företaget får alternativt beräkna medelantalet anställda som summan av antalet arbetade timmar dividerad med normal årsarbetstid. I antalet arbetade timmar ska ingå sådan tid som företaget har betalt lön eller annan ersättning för i utbyte mot arbete. Dessutom ska tid som avser betald semester, tjänstledighet och sjukfrånvaro samt kompensationsledighet ingå. Däremot ska inte timmar vid övertidsarbete ingå.

9. Normal årsarbetstid i punkt 8 ska bestämmas i enlighet med villkoren för anställningen. Normal årsarbetstid får av förenklingsskäl 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.

Redovisning

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 och 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 a)

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 uppfyllda:

a) medelantalet anställda i företaget har uppgått till mer än 50 för både år 1 och år 2,
b) företagets redovisade balansomslutning har uppgått till mer än 40 miljoner kronor för både år 1 och år 2,
c) företagets redovisade nettoomsättning har uppgått till mer än 80 miljoner kronor för både år 1 och år 2.

Se även exempel 1 och 2.

Eftersom respektive gränsvärde ska vara uppfyllt två år i följd blir ett nystartat företag alltid klassificerat som mindre de två första åren.

Ett företag som var ett större företag år 1 och år 2 och som understiger gränsvärdena år 3 kommer att klassificeras som större även år 3.

Årsredovisningen för ett moderföretag i en koncern ska enligt 7 kap. 12 § ÅRL normalt upprättas med tillämpning av samma principer som årsredovisningen för koncernen. Det innebär att om koncernen är klassificerad som större ska moderföretaget normalt tillämpa redovisningsreglerna för ett större företag även om moderföretaget klassificeras som ett mindre företag.

Nettoomsättning (punkt 5 c)

Enligt 1 kap. 3 § första stycket 3 ÅRL ska nettoomsättningen omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Det innebär att försäljningsintäkten från exempelvis en fastighetsförsäljning inte ska ingå i 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 × nettoomsättning). Har företaget ett räkenskapsår på 18 månader ska 0,67 × företagets nettoomsättning jämföras med gränsvärdet om 80 avseende nettoomsättning. Redovisar företaget en nettoomsättning över 120 miljoner kronor överskrids således gränsvärdet (12/18 × 120 = 80).

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 och 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 flextid inte ingå i beräkningen av arbetstiden. Av samma skäl ingår inte timmar som utnyttjas till kompensationsledighet.

Redovisning

Normal årsarbetstid

Årsarbetstiden på heltid ska i första hand bestämmas enligt villkoren för anställningen, tjänstebestämmelser eller kollektivavtal för motsvarande kategori av arbetstagare. För exempelvis säsongs- och projektanställda kan det vara svårt att fastställa en ordinarie årsarbetstid. Årsarbetstiden får därför istället bestämmas till 1.920 timmar (punkt 9). Schablonen motsvarar en arbetstid om 40 timmar per vecka inklusive betald semester och avdrag för sedvanlig ledighet. Det motsvarar en ungefärlig arbetstid om 160 timmar per månad.

Omfattar räkenskapsåret annan tid än tolv månader ska årsarbetstiden justeras (räkenskapsårets längd i antal månader/12 månader × årsarbetstid).

De olika metoderna kan tillämpas parallellt (se exempel 3 och 4). Det innebär att arbetstiden kan beräknas individuellt för vissa anställda och för andra bestämmas enligt schablonen 1.920 timmar.

Beräkning utifrån två eller flera mätningar (punkt 10)

Ytterligare ett alternativ är att beräkna medelantalet anställda med utgångspunkt från två eller flera mätningar av antalet anställda under räkenskapsåret. De tidpunkter som väljs ska vara representativa då ungefär samma resultat bör uppnås i de enskilda fallen som om beräkningen gjorts utifrån att antal individer eller antalet arbetade timmar använts vid beräkningen. Ett företag som har en stor andel säsongsanställda bör därför göra mätningar under såväl hög- som lågsäsong. Ett företag som omstrukturerats bör göra mätningar såväl före som efter omstruktureringen.

Även vid denna beräkningsmetod måste justeringar göras för personer som har annan anställning än heltid. Oavlönade eller ideellt arbetande ska inte heller beaktas. Det är ofrånkomligt att justeringarna för icke heltidsanställda och frånvarande anställda blir mer schablonmässiga jämfört med om antal individer eller antalet arbetade timmar använts vid beräkningen. Beräkningen ska huvudsakligen ge samma resultat.

Ideellt arbete (punkt 11)

Ideella föreningar och trossamfund ska inte räkna med anställda som uppburit högst ett halvt prisbasbelopp i ersättning under året. Eftersom ersättningen är så låg anses arbetet som utförts ideellt. Motsvarande beloppsbegränsning finns i Skatteverkets regler för redovisning av arbetsgivaravgifter för idrottsutövare.

Andra liknande intäkter (gäller ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl.) (punkt 11 a)

Bokföringsskyldiga
- ideella föreningar,
- registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund,
- samfällighetsföreningar,
- viltvårdsområdesföreningar,
- fiskevårdsområdesföreningar, samt
- stiftelser

ska lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter till nettoomsättningen vid tillämpning av de bestämmelser i redovisningslagstiftningen som är knutna till nettoomsättningens storlek.

Det är endast intäktsförda bidrag, gåvor och medlemsavgifter som ska läggas till nettoomsättningen. Däremot ska skuldförda poster inte ingå.

Andra liknande intäkter är enligt punkt 11 a intäkter som kan likställas med bidrag och gåvor och som erhålls utan någon omedelbar motprestation. Andra liknande intäkter kan t.ex. vara
- anslag från stat och kommun,
- förvärv på grund av testamente, eller
- avgifter som medlemmar i exempelvis en samfällighetsförening betalar till föreningen.

Stiftelser har inte medlemmar i den meningen som normalt avses med begreppet medlemmar inom associationsrätten. Trots detta förekommer ibland begreppen medlemmar och medlemsavgifter i stiftelser. Sådana ”medlemsavgifter” bör då falla in under begreppet ”andra liknande intäkter” och läggas till nettoomsättningen vid tillämpningen av bestämmelserna om nettoomsättningens storlek (se exempelvis 1 kap. 3 § sista stycket ÅRL).

Någon ändring av begreppet nettoomsättning är inte avsedd. Bestämmelserna ger endast uttryck för att vissa intäktsposter ska läggas till nettoomsättningen när vissa bestämmelser i bl.a. redovisningslagstiftningen tillämpas som är knutna till nettoomsättningens storlek.

Har räkenskapsåret en annan tid än tolv månader ska ideella föreningar, registrerade trossamfund, stiftelser m.fl. justera summan av nettoomsättning, gåvor, bidrag och andra liknande intäkter på samma sätt som nettoomsättningen (se ”Justering om räkenskapsåret har annan tid än tolv månader”).

Större eller mindre koncern? (punkterna 12–15)

Vid bedömning av om en koncern är större eller mindre utgår man från summan av de enskilda koncernföretagens balansomslutningar respektive summan av de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar (justerade om räkenskapsåret omfattar annan tid än tolv månader) efter avdrag för koncerninterna transaktioner.

För vissa bokföringsskyldiga, bl.a. ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser, ska vissa andra intäkter läggas till de enskilda koncernföretagens nettoomsättningar, se vidare kommentaren till punkt 11 a.

Eftersom koncernföretagens tillgångar summeras vid beräkning av gränsvärdet för koncernens balansomslutning är det endast koncerninterna fordringar och utgående internvinster som ska dras av. En koncernintern fordran i ett koncernföretag motsvaras av en koncernintern skuld i ett annat koncernföretag.

Att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och därefter dra av koncerninterna transaktioner är en förenkling jämfört med att göra en fullständig koncernkonsolidering (koncernredovisning).

Beräkningen av medelantalet anställda i en koncern (punkt 14)

Utgångspunkten är att medelantalet anställda för en koncern ska beräknas på samma sätt som för ett enskilt företag men med hänsyn till att koncernen är den relevanta ekonomiska enheten. Vid beräkningen av medelantalet anställda i en koncern beaktas de anställda i koncernföretagen (jfr definitionen av koncernföretag i 1 kap. 4 § ÅRL). Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att samtliga anställda i dotterföretag ska beaktas även om dotterföretaget inte är helägt.

Av punkten 14 följer motsatsvis att anställda i intresseföretag inte ska beaktas. Inte heller ska anställda i företag som konsoliderats med klyvningsmetoden beaktas.

Exempel

Exempel 1 – Större eller mindre företag?

	År 1	År 2
Medelantal anställda	55	57
Balansomslutning (Mkr)	19	20
Nettoomsättning (Mkr)	85	90

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)	90	92

Företaget klassificeras år 3 som mindre eftersom endast ett av gränsvärdena (nettoomsättning) överskridits två år i rad.

Exempel 3 – Beräkningar av medelantalet anställda

AB Berras butik har följande personer anställda under 20xx (räkenskapsår = kalenderår):

Kategori som utfört arbete	**Omfattning i tid**	**Tänk så här och beräkning**	**Antal anställda**
Bertil (VD, butikschef)	Heltid		1 person
Beatrice (styrelseledamot)	Fem styrelsemöten	Räknas inte som anställd i företaget (punkt 3)	0 personer
Alfred (butikspersonal)	Heltid (sjuk 5 dagar)	Ingen justering eftersom företaget betalt sjuklön	1 person
Carina (butikspersonal)	Heltid (tagit ut 10 dagars semester)	Ingen justering för semester	1 person
Daniel (kontoret)	Heltid (80 timmar övertid)	Ingen justering för övertid	1 person
Erika (butikspersonal)	Heltid (började 1 juli)	Justeras eftersom arbetat del av året 6/12 månader = 0,5	0,5 personer
Fabian, Greta, Hans och Isa (butikspersonal)	Deltid (75 %)	Justeras till heltidstjänster 75 % × 4 = 3	3 personer
Jörgen (lagerpersonal)	Heltid (sjukskriven 14 veckor)	Justeras för de dagar företaget inte betalt sjuklön 1–(12/52) veckor = 0,8	0,8 personer
Karin (butikspersonal)	Heltid (långtidssjukskriven hela året)	Företaget betalar ingen sjuklön	0 personer
Leonard (butikspersonal)	Heltidsanställning (tjänstledig för studier – arbetat extra 10 timmar i veckan (totalt 504 timmar))	Årsarbetstid enligt kollektivavtal för butiksanställd personal är 1.985 timmar.	1,1 personer
Maria, Niklas och Olivia (extrapersonal)	Arbetat totalt 1.687 timmar	(504 + 1.687) / 1.985 = 2.191 / 1.985 = 1,1	
Totalt			9,4 personer Avrundas till 9 anställda

Exempel 4 – Beräkningar av medelantalet anställda i ideella föreningar

En idrottsförening har följande anställda under 20xx (räkenskapsår = kalenderår):

Kategori som utfört arbete	**Omfattning i tid**	**Tänk så här och beräkning**	**Antal anställda**
Agneta (klubbdirektör)	Heltid		1 person
10 styrelse-ledamöter	Sedvanligt styrelse-arbete	Anses inte vara anställda av föreningen	0 personer
Beata (kanslist)	Heltid		1 person
Ceasar och David (kanslister)	500 respektive 400 timmar		
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).	(900 + 4.900 + 1.500 × 3 + 1.800 × 4) / 1.920 = 17.500 / 1.920 = 9,1	9,1 personer
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 pensionsskuld och pensionskostnad

(december 2012)

Inledning 872
Överväganden och rekommendationer 873
1 Redovisning som skuld 873
2 Redovisning ”inom linjen” som ansvarsförbindelse 873
3 Redovisning av överskott i pensionsavsättning 873
4 Beräkning och redovisning av årets pensionskostnad 873
5 Speciella problem vid beräkning och redovisning av pensionskostnad 874
6 Redovisning av räntedelen i årets pensionskostnad 874
7 Förfarande i vissa fall, där civilrättslig och skatterättslig pensionsreserv är av olika storlek 875

Denna RedR är inte avsedd att tillämpas av företag som tillämpar BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag*, BFNAR 2009:1 *Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar*, de så kallade K2-regelverken, eller BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning*, det så kallade K3-regelverket. FARs rekommendationer och uttalanden kommer att uppdateras med avseende på K3-regelverket under 2013.

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, benämns detta ”pensionering i företagets egen regi”. Företagets förpliktelser att i framtiden utbetala pension har härvid ett nuvärde, bestämt för varje anställd av bl.a. pensionsnivån, åldern och i vilken grad full pension blivit intjänad. Detta nuvärde, som i denna rekommendation benämnes *kapitalvärdet,* kan beräknas enligt försäkringsmatematiska grunder. I fortsättningen avses med begreppet kapitalvärde även de nuvärden för pensionsåtaganden enligt allmän pensionsplan som innefattar vissa reserveringar utöver kapitalvärdet.

Viktiga bestämmelser om balansposten ”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 hemsida[1] efter utgången av september varje år.

[1] Publicering av dokumentet *Tryggandegrunderna: Ränta och avkastningsskatt – antaganden för 2013* 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.

Vid kapitalvärdets beräkning bortses, enligt svensk praxis, från höjningar av löner och pensioner som kan antas uppkomma i framtiden. Beräkningen utgår normalt från den löne- och pensionsnivå som råder på resp. närmast före balansdagen.

För beräkning av nuvärdet av pensionsåtaganden enligt s.k. allmän pensionsplan gäller emellertid särskilda regler, enligt vilka det, utöver kapitalvärdet av pensionsåtagandena, ska avsättas visst ytterligare belopp som en reserv för framtida utbetalningar av tillägg på pensionerna motsvarande inflationen. Den viktigaste allmänna pensionsplanen är den s.k. ITP-planen, beträffande vilken Pensionsregistreringsinstitutet (PRI) beräknar vilka avsättningar som ska göras.

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 företag som hanterar ITP 2 i egen regi ska den av PRI Pensionsgaranti beräknade pensionsskulden anges för sig under beteckningen ITP 2 i egen regi (tidigare FPG/PRI). 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.[2]

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,

[2] Det är även värt att notera att BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2), BFNAR 2009:1 *Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar* (K2) samt BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3) kräver att dessa pensionsåtaganden ska redovisas som skuld.

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.[3] FAR rekommenderar att den av PRI Pensionsgaranti föreslagna procentsatsen används för FPG/PRI-skulden, om det inte finns särskilda skäl att göra annan beräkning.

[3] Den räntesats, som PRI Pensionsgaranti meddelar företagen, beräknas med utgångspunkt från de diskonteringsräntor som används vid pensionsskuldsberäkningen, effekterna av värdesäkring av pensionerna samt kreditförsäkringspremien till PRI Pensionsgaranti. För 2012 uppgår räntesatsen till 4,2 % (4,5 %).

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 ”pensionsskuld”). Om stora förändringar skett i kapitalvärdet på grund av att exempelvis pensionspremier erlagts motsvarande del av de tidigare skuldförda pensionsåtagandena, kan en mer exakt beräkning av den genomsnittliga avsättningen behöva göras.

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 REDOVISNINGSFRÅGOR

RedU 4 Fastighetsskatt, särskild löneskatt och avkastningsskatt på pensionsmedel

(december 2012)

Denna RedU är inte avsedd att tillämpas av företag som tillämpar BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag*, BFNAR 2009:1 *Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar*, de så kallade K2-regelverken, eller BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning*, det så kallade K3-regelverket. FARs rekommendationer och uttalanden kommer att uppdateras med avseende på K3-regelverket under 2013.

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 tryggande av pensionsutfästelse m.m.

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 tryggande genom särskild redovisning av pensionsskuld.

SVENSKA KYRKANS REDOVISNINGSKOMMITTÉ – KRED

Årsredovisning för Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter

2012 års branschanpassning

1 Inledning 877
Måste alla upprätta en årsredovisning och följa denna branschanpassning? 877
Nyheter i 2012 års branschanpassning 878
Övriga nyheter 878
Vad menas med större församlingar och samfälligheter? 879
Dokumentets disposition 879
2 Årsredovisningen 879
2.1 Regelverket 879
2.2 Årsredovisningens syfte och målgrupp 880
2.3 Årsredovisningens delar 880
2.4 Upprättande och undertecknande 881
2.5 Fastställande 881
2.6 Publicering av årsredovisningen 881
2.7 Revision 881
2.8 Verksamhetsuppföljning 882
2.9 Deklaration och ekonomisk redogörelse 883
3 Branschanpassning av årsredovisningen 883
3.1 Förvaltningsberättelsen 883
3.2 Resultaträkning 888
3.3 Balansräkning 889
3.4 Tilläggsupplysningar 890
Undertecknande 907
Bilaga 1 Kassaflödesanalys 908
Bilaga 2 Om inrapportering till Bolagsverket 911

KRED ger varje år ut en branschanpassad årsredovisningsmall för Svenska kyrkan ("branschanpassningen"). Observera att denna version av branschanpassningen bara gäller för 2012 års årsredovisning.

Redovisning

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.

Nyheter i 2012 års branschanpassning

Branschanpassningen uppdateras årligen för att fånga upp ändringar i lagstiftning eller för att på annat sätt förbättra innehållet i församlingarnas och samfälligheternas årsredovisningar.

Ändringar och förtydliganden

Följande ändringar och förtydliganden har gjorts i Branschanpassningen:

- I avsnittet Redovisningsprinciper tillämpliga i vissa fall har tillägg gjorts i texten vad gäller materiella anläggningstillgångar och komponentavskrivningar. För en tillgång som består av betydande komponenter (delar) och där skillnaden i förbrukning förväntas vara väsentlig bör de ingående komponenterna redovisas och avskrivas som separata enheter med olika nyttjandeperioder.
- Raden Disponibelt kapital har tagits bort i Flerårsöversikten under Ekonomisk ställning.
- Om fakturan för årets Förmånsbestämda tjänstepension har inkommit före upprättandet av årsredovisningen ska kostnaderna redovisas som Upplupen kostnad och inte som Avsättning.
- Not Eget kapital har tagits bort. Information om målkapital finns i förvaltningsberättelsen under Målkapital.

Branschanpassningen har i övrigt endast genomgått redaktionella förändringar vilket innebär att vissa belopp och begrepp har uppdaterats.

De upplysningskrav som enligt ÅRL endast gäller för större företag har i marginalen för respektive not fått beteckning ”större företag”.

Notera att förändringar i branschanpassningen är markerade med streck i kanten.

Övriga nyheter

Ändringar i årsredovisningslagen (lag (2011:1554) om ändring i ÅRL)

Värdering av vissa tillgångar till verkligt värde upphör att gälla (4 kap. 14 f och 14 g §§ samt 4 kap. 3 och 9 §§)

I årsredovisningslagen har tidigare funnits regler som gjorde det möjligt att värdera vissa tillgångar, t.ex. biologiska tillgångar och förvaltningsfastigheter[1] till verkligt värde. Värdeförändringarna har tidigare redovisats i resultaträkningen. Dessa regler har nu slopats.

I normalfallet har dessa regler inte tillämpats inom Svenska kyrkan.

Bokföringsnämndens K3-projekt – regelverk för årsredovisning

Från och med 2014 måste alla svenska företag och organisationer som upprättar årsredovisning tillämpa ett K-regelverk i den mån ett tillämpligt regelverk är fastställt av Bokföringsnämnden (BFN). I dagsläget saknas bland annat K2-regelverk för ideell sektor.

För större företag och organisationer har BFN fastställt K3-regelverket. K3 är därmed tvingande för större församlingar. K3 ska börja tillämpas senast från och med 2014.

I dag tillämpar hela Svenska kyrkan samma redovisning och värderingsprinciper oavsett församlingens/samfällighetens storlek. Svenska kyrkans redovisningskommitté

[1] En fastighet som innehas av en ägare eller en leasetagare enligt ett leasingavtal i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.

(KRED) har därför berett frågan om alla ekonomiska enheter bör tillämpa K3-regelverket för att uppnå enhetlighet. KRED har beslutat att rekommendera att mindre ekonomiska enheter, i avvaktan på ett K2-regelverk för trossamfund, fortsätter med nuvarande regler.

KRED har initierat ett arbete för att identifiera konsekvenser av K3-regelverket för redovisning och årsredovisning för Svenska kyrkans större församlingar och samfälligheter. Detta arbete kommer att resultera i anvisningar och instruktioner om vilka förberedelser som måste vidtas inför övergången till K3 samt om hur K3-regelverket ska implementeras i Svenska kyrkan. Information kommer att publiceras på Svenska kyrkans intranät och i Observera under våren 2013.

K3 är ett huvudregelverk för onoterade företag i Sverige som ska upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen och är principbaserat. K3 har en struktur med lagtext, allmänna råd och kommentarer samlade. Det kommer att ersätta befintliga regler och ska tillämpas i sin helhet vilket innebär att annan normgivning endast ska tillämpas när det anges i det allmänna rådet. Svenska kyrkans församlingar och samfälligheter kommer att beröras av följande:

- upprättande av en ingångsbalansräkning med retroaktiv tillämpning av redovisningsprinciper och värderingsregler,
- krav på komponentavskrivningar, vilket innebär att en anläggningstillgång som har betydande komponenter med väsentligt skilda nyttjandeperioder ska delas upp på dessa och varje komponent ska skrivas av för sig över dess nyttjandeperiod, och
- begreppet Ändamålsbestämda medel har i K3 en annan betydelse än den som har använts i redovisning och årsredovisning inom Svenska kyrkan. Villkorade gåvor och bidrag som inte är förbrukade kommer därmed att få ny benämning.

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 40 miljoner kronor,
- nettoomsättningen har uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Observera att samma villkor ska uppfyllas båda åren (BFNAR 2006:11).

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.

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.[2] Vid sidan av BFN finns även branschorganisationen Far som utfärdar olika typer av redovisningsrelaterade rekommendationer.

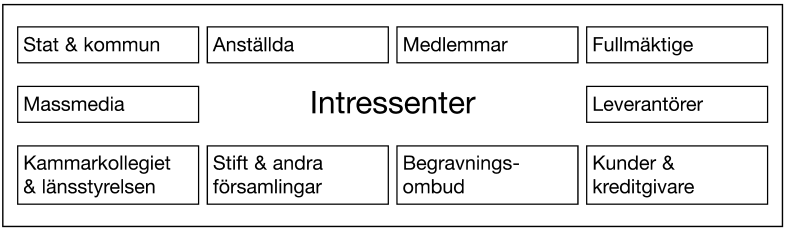
Svenska kyrkans redovisningskommitté (KRED) beskriver den goda redovisningsseden ur ett kyrkligt perspektiv. KRED har till syfte att informera om tillämpningen av god redovisningssed inom Svenska kyrkan. Kommitténs verksamhetsområde är redovisningsfrågor som är av allmänt intresse för Svenska kyrkan 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 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).

I enlighet med svensk praxis bör årsredovisningens delar komma i samma ordning som ovan. Därutöver ska årsredovisningen även innefatta revisionsberättelse.

[2] Svenska kyrkan kan hämta vägledning i Rådet för finansiell rapporterings rekommendationer i de fall BFN inte uttalat sig om det aktuella redovisningsområdet.

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 undertecknad[3] av kyrkorådet/kyrkonämnden senast den 30 april året efter räkenskapsåret. Uppgift ska lämnas om vilken dag årsredovisningen undertecknades (ÅRL 2:7).

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 extraordinär 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. Fastställelse 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.

---

[3] 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.

Sedan 2011 gäller ISA (International Standards on Auditing) som god revisionssed i Sverige. Den ersätter tidigare RS (Revisionsstandard i Sverige). En väsentlig skillnad mellan RS och ISA handlar om riskansatsen, som är viktig att tillämpa vid planeringen av revisionsuppdragen. ISA utgår från en riskbaserad revision där förståelsen för den interna kontrollen är viktig. Standarden är skriven för en internationell miljö och därför har viss anpassning gjorts till svenska förhållanden. Det gäller framförallt utförandet av förvaltningsrevision och utformningen av revisionsberättelsen för olika svenska associationsformer.

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.

Tidigare har kollektgranskningen reglerats separat i KO, men från och med räkenskapsår 2012 ingår kollektgranskningen i ordinarie granskning. Därmed ska inte någon separat revisionsberättelse för inrapportering till domkapitlet upprättas.

I de fall revisorerna lämnar en revisionsberättelse som innehåller anmärkning, ett modifierat uttalande eller upplysningar av särskild betydelse ska kopia av revisionsberättelsen överlämnas till stiftet (KO 48:6).

Nya valbarhetskrav för revisorer från 2013

Valbarhetskrav för revisorer införs från den 1 januari 2013. Detta innebär att medlemskap i Svenska kyrkan krävs. Revisorn ska även vara döpt och minst 18 år vid valtillfället. Dessa regler gäller dock inte för auktoriserad eller godkänd revisor. Det finns inga krav på att revisor ska vara folkbokförd i församlingen. Den som utsetts till revisor före utgången av 2012 kvarstår i uppdraget till dess ny mandatperiod inträder, även om de nya valbarhetskraven inte uppfyllts. För fyllnadsval av revisor under 2013 ska dock de nya valbarhetsreglerna tillämpas.

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 innehållen i de två dokumenten beskrivs.

2.9 Deklaration och ekonomisk redogörelse

De två sista stegen i den ekonomiska uppföljningen av föregående räkenskapsår är inkomstdeklaration samt inrapportering av ekonomisk redogörelse.

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, som presenteras på intranätet under Verksamhetsstöd/Statistik/Länkar/Ekonomisk statistik i tabellform.

Formuläret för ekonomisk redogörelse är anpassat till branschanpassningen, Kyrk-BAS 2006 samt *Modell för särredovisning av begravningsverksamhetens intäkter och kostnader 2008*.

Nytt för räkenskapsår 2012 är att den ekonomiska redogörelsen kommer att finnas i två versioner. Vilken som ska användas beror på vilken driftsredovisning som tillämpas i församlingen/samfälligheten. Det kommer att finnas olika versioner för dem som tillämpar programindelning enligt Kyrk-BAS 1999 och för dem som tillämpar Modell för verksamhetsindelning 2011.

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. Detta är dock inget krav.

Den ekonomiska statistiken ska lämnas senast den 30 april och inkomstdeklarationen 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.

Samtliga rubriker i förvaltningsberättelsen ska kommenteras. Om exempelvis inga väsentliga händelser har skett efter räkenskapsårets utgång ska det anges under rubriken.

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 arbetssätt och arbetsfördelning med eventuella nämnder. I samfälligheter beskrivs både kyrkonämndens och kyrkorådens arbetssätt 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 policies 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.

Målkapital

Kyrkoordningen innehåller regler om målkapital (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 målkapital 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 målkapital med xx tkr (yy tkr). Fullmäktige har därför fastställt ett åtgärdsprogram som syftar till att målet ska vara uppnått år 201X.

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 betalsystem (KOB).

Exempel: Flerårsöversikt

Allmänna förutsättningar	2012	2011	2010	2009	2008
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)	2012	2011	2010	2009	2008
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
Verksamhetens resultat	*118*	*93*	*876*	*785*	*327*
Resultat från finansiella investeringar	76	210	110	30	21
Skatt på näringsverksamhet	–	–	–	–	–
Årets resultat	*194*	*303*	*926*	*815*	*348*
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)	2012	2011	2010	2009	2008
Fastställt mål för det egna kapitalets storlek	18.000	20.000	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.

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.
- Större samverkansprojekt med stift, andra församlingar eller samfälligheter, t.ex. gemensam IT-plattform.
- 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 tillämpade principer för finansiell riskstyrning samt exponering.

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 2012 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. Fyll i de prognostiserade intäkterna tre år framåt. Uppgifterna bör vid behov kommenteras av kyrkorådet/kyrkonämnden och kompletteras med övrig information enligt ovan.

Exempel

(tkr)	Plan 2015	Plan 2014	2013	2012	Förändring mellan 2012 och 2013 (%)
Kyrkoavgift	xx	xx	xx	xx	xx
Begravnings-avgift	xx	xx	xx	xx	xx
Ekonomisk utjämning	xx	xx	xx	xx	xx
	xx	**xx**	**xx**	**xx**	**xx**

Miljöinformation (BFN U 98:2 och RedR 1)

Information ska lämnas om verksamhet som påverkar den yttre miljön om:

a) verksamheten är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken, eller
b) 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 201X 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 kollekter fördelat enligt nedan.

Exempel

Kollekter (tkr)	**2012**	**2011**	**2010**	**2009**	**2008**
Förmedlade rikskollekter	xx	xx	Xx	xx	xx
Förmedlade stiftskollekter	xx	xx	Xx	xx	xx
Förmedlade församlingskollekter	xx	xx	Xx	xx	xx
Församlingskollekter till egen verksamhet	xx	xx	Xx	xx	xx
Summa kollekter	**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.

Församlingskollekter beslutas i församlingen. En förmedlad församlingskollekt tas upp till förmån för en annan juridisk person. Förmedlade kollekter 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. Under rubriken ska även kommenteras om stiftelser saknas.

Exempel

Förvaltade stiftelser

Församlingen förvaltar x (y) stiftelser med ett totalt utgående eget kapital om x tkr (y tkr).

3.2 Resultaträkning

(Belopp i tkr)	Not	2012	2011	BAS-konto[4]
Verksamhetens intäkter				
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**	
Verksamhetens kostnader				
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**	
Resultat från finansiella investeringar	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

[4] Kontonummer avser Kyrk-BAS 2006.

3.3 Balansräkning

TILLGÅNGAR (tkr)	Not	2012-12-31	2011-12-31	BAS-konto[5]
Anläggningstillgångar				
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**	
Omsättningstillgångar				
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

[5] Kontonummer avser Kyrk-BAS 2006.

EGET KAPITAL OCH SKULDER (tkr)	Not	2012-12-31	2011-12-31	BAS-konto[6]
Eget kapital				
Balanserat resultat		xx	xx	2067
Församlingskyrkans fastighetsfond	18	xx	xx	2064
Årets resultat		xx	xx	2069
Summa eget kapital		**xx**	**xx**	
Obeskattade reserver	19	**xx**	**xx**	2100–2189
Ändamålsbestämda medel	4	**xx**	**xx**	2190–2199
Avsättningar	20	**xx**	**xx**	22xx
Långfristiga skulder	21			
Skulder till kreditinstitut		xx	xx	2300–2329, 2350–2359
Checkräkningskredit	22	xx	xx	2330–2349
Gravskötselskuld	23	xx	xx	238x
Övriga skulder		xx	xx	239x
Summa långfristiga skulder		**xx**	**xx**	
Kortfristiga skulder				
Skulder till kreditinstitut		xx	xx	2400–2419
Skuld till begravningsverksamheten	1	xx	xx	2880
Leverantörsskulder		xx	xx	244x
Gravskötselskuld	23	xx	xx	248x
Skatteskulder		xx	xx	25xx
Övriga skulder		xx	xx	242x, 249x, 26xx–2869, 289x
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	24	xx	xx	29xx
Summa kortfristiga skulder		**xx**	**xx**	
Summa eget kapital och skulder		**xx**	**xx**	
Ställda säkerheter	25	xx	xx	
Ansvarsförbindelser	26	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. De noter

[6] Kontonummer avser Kyrk-BAS 2006.

som anges i denna branschanpassning är obligatoriska enligt god redovisningssed. Om det som behandlas i en not saknas i församlingen ska noten utelämnas. Vissa noter är obligatoriska endast för större församlingar och samfälligheter.

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 alltmänt 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 avvikelsen 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	**2012**	**2011**
Avgångsvederlag	xx	xx
	xx	**xx**

Not x Övriga verksamhetskostnader

Jämförelsestörande poster	**2012**	**2011**
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.

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 tolftedel 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.

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 förpliktelser 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.

Pro forma

Pro forma används vid indelningsförändringar. För att få en jämförbar redovisning mellan åren ska de indelningsändrade enheterna sammanräknas, exklusive eventuella externa mellanhavanden dem emellan, åren före indelningsförändringen. Pro forma ska beräknas för poster i resultaträkning, balansräkning och flerårsöversikt i förvaltningsberättelsen samt noter.

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.

En tillgång som har betydande komponenter där skillnaden i förbrukning förväntas vara väsentlig bör redovisas och avskrivas som separata enheter eftersom de har en annan nyttjandeperiod.

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.

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.

	2012	**2011**	**BAS-konto[7]**
Verksamhetens intäkter			
Begravningsavgift	xx	xx	3120
Övriga intäkter	xx	xx	32xx–3999, 9210, 9310, 9710
Summa verksamhetens intäkter	**xx**	**xx**	
Verksamhetens kostnader			
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**	
Finansiella poster			
Ränteintäkter	xx	xx	9812, 9813
Räntekostnader	xx	xx	9821, 9823
Summa finansiella poster	**xx**	**xx**	
Begravningsverksamhetens resultat	**xx**	**xx**	7990
Begravningsverksamhetens ackumulerade resultat			
Ingående ackumulerat resultat	+/– yy	+/– zz	
Årets resultat för begravningsverksamheten	+/– xx	+/– xx	
Utgående ackumulerat resultat	+/– ww	+/– yy	

Resultat och ställning

Exempel

Den positiva/negativa avvikelsen mot budget är hänförlig till minskade/ökade personalkostnader eller lokalkostnader.

Redovisning

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 utjämningssystemet.

Exempel

Alla församlingar och kyrkliga samfälligheter omfattas av ett inomkyrkligt utjämningssystem. 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.

[7] Kontonummer avser Kyrk-BAS 2006.

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.

Exempel

Församlingen har x (y) andelar i avkastningen från de stiftsvis förvaltade prästlönetillgångarna. Prästlönetillgångarna är stiftelseliknande förmögenheter. Minst 50 % av avkastningen går till andelsägande församlingar och resterande går till det inomkyrkliga 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, BFNAR 2006:11, KRED rekommendation)

Tabellen nedan är en specifikation av resultaträkningens rad Erhållna gåvor och bidrag.

Exempel

	2012	**2011**
Gåvor		
Församlingskollekter 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	**2012**	**2011**
Ingående värde	xx	xx
Erhållna gåvor under året	xx	xx
Ianspråktagna 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 Ianspråktagna gåvor motsvara raden Förändring av ändamålsbestämda medel i resultaträkningen och raden Utgående värde i noten ska motsvaras av balansräkningens rad Ändamålsbestämda medel.

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[8] 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 kollekträkenskaperna enligt kyrkoordningen (KO 48:2 samt 43:10).

Exempel

	2012	**2011**
Kvalificerade revisorer		
ABC revisionsbyrå AB		
Revisionsuppdrag	xx	xx
Revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget	xx	xx
Skatterådgivning	xx	xx
Övriga tjänster	xx	xx
Övriga valda revisorer		
Revisionsuppdrag	xx	xx
Revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget	xx	xx
Övriga tjänster	xx	xx
	xx	**xx**

Redovisning

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 kollekträkenskaper enligt kyrkoordningen.

Not 7 Personal (ÅRL 5:18–20, 22–25, BFN R 4, BFNAR 2002:9, BFNAR 2006:11)

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, samt
5. avgångsvederlag eller liknande förmån till personer i ledande ställning.

[8] För större företag.

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 2012 har faktura erhållits på förmånsbestämd ålderspension intjänad t.o.m. den 31 december 2011. 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.

Nedan ges ett exempel på uppställning av noten.

Exempel

Medelantalet anställda	**2012**	**2011**
Kvinnor	xx	xx
Män	xx	xx
	xx	**xx**

I medelantalet anställda ingår inte anställda som uppburit ersättning som understiger ett halvt prisbasbelopp 22.000 kr (21.400 kr). Detta har gjorts med stöd av BFNAR 2002:9.

Könsfördelning i kyrkonämnd eller kyrkoråd	**2012-12-31**	**2011-12-31**
Kvinnor	xx %	xx %
Män	xx %	xx %

Löner, arvoden och andra ersättningar	**2012**	**2011**
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 22.000 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	**2012**	**2011**
Pensionskostnader	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.

Not 8 Resultat från finansiella investeringar

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	**2012**	**2011**
Räntor	xx	xx
Utdelning	xx	xx
Realisationsvinster	xx	xx
Nedskrivning	xx	xx
Återföring av nedskrivning	xx	xx
	xx	**xx**

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter	**2012**	**2011**
Räntor	xx	xx
Utdelning	xx	xx
Realisationsvinster	xx	xx
Nedskrivning	xx	xx
Återföring av nedskrivning	xx	xx
	xx	**xx**

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

	2012	**2011**
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

	2012	2011
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**
	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 reduceringen 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

	2012	2011
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 anskaffningsvärden, 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

	2012	2011
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 201X. Under året har xx färdigställts.

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
Långfristiga värdepappersinnehav			
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)**	
Kortfristiga placeringar			
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	2012	2011
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 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.

Finansiella instrument får 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 till verkligt värde-värdering.

Not 15 Långfristiga fordringar (ÅRL 5:3)

I not ska anges nedanstående uppgifter om långfristiga fordringar.

Exempel

	2012	2011
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[9] 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

	2012	2011
Förutbetalda hyror	xx	xx
Försäkringspremier	xx	xx
Upplupna ränteintäkter	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 Församlingskyrkans fastighetsfond

Församlingskyrkas fastighetsfond är en stiftelselik förmögenhetsmassa med ändamål att tillgodose församlingskyrkas behov. Fastighetsfonden består i regel av medel från försäljning av församlingskyrkas fastighet. Församlingskyrkas fastighet är fast egendom eller tomträtt vars avkastning tidigare var avsedd för bestämd församlingskyrkas behov.

[9] För större företag.

Exempel

Församlingskyrkas 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 19 Obeskattade reserver

Församlingar som bedriver skattepliktig näringsverksamhet och utnyttjat möjligheten att skapa obeskattade reserver ska specificera dessa i not.

Exempel

	2012	**2011**
Ackumulerad skillnad mellan bokförda avskrivningar och avskrivningar enligt plan	xx	xx
Periodiseringsfond	xx	xx
	xx	**xx**

Not 20[10] 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).

Om fakturan för årets Förmånsbestämda tjänstepension har inkommit före upprättandet av årsredovisningen ska kostnaderna redovisas som Upplupen kostnad och inte som Avsättning.

Exempel

	2012	**2011**
Förmånsbestämd ålderspension	xx	xx

Enligt kyrkans tjänstepensionsavtal har anställda med en månadslön överstigande cirka 34 tkr (2012) 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 2012 varför den förmånsbestämda tjänstepensionen redovisas som en avsättning. Även särskild löneskatt ingår i beloppet.

Not 21 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 23, Gravskötselskuld.

Exempel

Andel av långfristiga skulder som förfaller senare än 5 år efter balansdagen	**2012**	**2011**
Skulder till kreditinstitut	xx	xx
Gravskötselskuld	xx	xx
Övriga skulder	xx	xx
	xx	**xx**

[10] För större företag.

Not 22 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 23 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

	2012	**2011**
Långfristig gravskötselskuld		
Begravningsverksamhetens åtaganden	xx	xx
Församlingens åtaganden (serviceverksamhet)	xx	xx
	xx	**xx**
Kortfristig gravskötselskuld		
Begravningsverksamhetens åtaganden	xx	xx
Församlingens åtaganden (serviceverksamhet)	xx	xx
	xx	**xx**
Andel av gravskötselskulden som förfaller senare än 5 år efter balansdagen		
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 24[11] Upplupna kostnader och förutbetalda 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

	2012	**2011**
Upplupna semesterlöner	xx	xx
Upplupna sociala avgifter	xx	xx
Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	xx	xx
	xx	**xx**

[11] För större företag.

Not 25 Ställda säkerheter (ÅRL 5:11–11 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	**2012**	**2011**
Fastighetsinteckningar	xx	xx
	xx	**xx**

Fastighetsinteckningen avser församlingshemmet Liljan (Liljan 3:3).

Not 26 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 2013-0X-XX

Svanhild Pettersson,
kyrkorådets ordförande

Bertil Bertilsson

Ceasar Ceasarsson

David Davidsson

Elsa Elsasdotter

Fredrika Fredriksson

Berit Blid,
kyrkoherde

Vår revisionsberättelse har avgivits 2013-0X-XX

Arvid Arvidsson

Bodil Bengtsson

Agneta Ask,
auktoriserad revisor

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 40 miljoner kronor,
- nettoomsättningen har uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Observera att samma villkor ska uppfyllas båda åren (BFNAR 2006:11).

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)	**2012**	**2011**	*	
Den löpande verksamheten				
Resultat efter finansiella poster	xx	xx	+/–	1
Justeringar för poster som inte ingår i kassaflödet				2
Av- och nedskrivningar	xx	xx	+	2 a
Ökning/minskning av avsättningar	xx	xx	+/–	2 b
Resultat vid försäljning av anläggningstillgångar	xx	xx	+/–	2 c
Övriga poster som inte ingår i kassaflödet	xx	xx	+/–	
	xx	**xx**	=	
Betald inkomstskatt avseende näringsverksamhet	xx	xx	–	3
Kassaflöde från den löpande verksamheten före förändringar av rörelsekapitalet	**xx**	**xx**	=	
Kassaflöde från förändring i rörelsekapital, långfristig gravskötselskuld och ändamålsbestämda medel				
Minskning/ökning av kortfristiga fordringar	xx	xx	+/–	4
Ökning/minskning av kortfristiga skulder	xx	xx	+/–	5
Ökning/minskning av långfristig gravskötselskuld	xx	xx	+/–	6
Ökning/minskning av ändamålsbestämda medel	xx	xx	+/–	7
Kassaflöde från den löpande verksamheten	**xx**	**xx**	=	
Investeringsverksamheten				
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**	=	
Finansieringsverksamheten				
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)	2012	2011
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 (t ex 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.

Redovisning

Tabellen nedan sammanfattar hur ovanstående poster förändrar kassaflödet.

Justeringspost	+/–
Av- och nedskrivningar	+
Ökning av avsättningarna	+
Minskning av avsättningarna	–
Vinst vid försäljning av anläggningstillgångar	–
Förlust vid försäljning av anläggningstillgångar	+

3 Betald inkomstskatt avseende näringsverksamhet

Här dras under året *utbetald* 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 en 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 (2012-01-01–2012-12-31).
- 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 912
Ikraftträdande 912
Bakgrund 912
Vad innebär ändamålsbestämt? 913
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor 914
Metod 914
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor i form av materiella anläggningstillgångar t.ex. inventarier 916
Redovisning av ändamålsbestämda gåvor som används till investeringar 917
Gåvor erhållna före 2005 918
Redovisningsprinciper i årsredovisningen 920
Konto för gåvor och ändamålsbestämda medel enligt Kyrk-BAS 920

Sammanfattning

KRED rekommenderar att en anpassning görs av uppställningsformen för balans- och resultaträkning för att få en rättvisande bild av församlingens resultat och ställning. Anpassningen sker med stöd av årsredovisningslagens 2 kap. 3 § och 3 kap. 4 § 3 st. Avvikelsen består i att ändamålsbestämda gåvor som ej förbrukats under året, redovisas i särskild post i balansräkningen mellan eget kapital och avsättningar och att förändringen av denna post redovisas på egen rad i resultaträkningen.

Ikraftträdande

Denna rekommendation skall tillämpas av Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar från och med räkenskapsåret 2005.

I rekommendationen används av förenklingsskäl genomgående begreppet församling för såväl församlingar, samfälligheter som stift.

Bakgrund

Bokföringsnämnden, BFN, kom under 2002 med ett allmänt råd om hur gåvor skall redovisas i ideella föreningar och registrerade trossamfund (BFNAR 2002:10). I korthet innebär detta allmänna råd att gåvor från och med 1 januari 2004 skall intäktsföras vid mottagandet. Detta gäller oavsett om gåvan är en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång. Anskaffningsvärdet, och därmed den bokförda intäkten, skall motsvaras av marknadsvärdet.

Med gåva avses en tillgång som överlämnas utan krav på ekonomisk motprestation. Gåvor kan däremot vara villkorade dvs. givaren anger ett villkor för användningen. Dessa benämns i fortsättningen ändamålsbestämda gåvor. Gåvan har ett rättsligt skydd genom att mottagaren är skyldig att uppfylla gåvogivarens intentioner.

I BFNAR 2002:10 särskiljer man inte på olika typer av gåvor utan alla skall intäktsredovisas vid mottagandet. Det medför att intäkter och kostnader kan komma att redovisas på olika verksamhetsår och att ej förbrukade ändamålsbestämda gåvor kommer att ingå i eget kapital. KRED anser att detta inte ger en rättvisande bild av församlingens eget kapital. Det är angeläget att Svenska kyrkan, gentemot givaren, tydligt visar att erhållna medel hålls åtskilda från eget kapital och inte är möjliga att använda för andra ändamål samt att det återspeglas i redovisningen.[1] Det är även viktigt att gåvans roll synlig- och

[1] KRED gjorde med anledning av ovanstående en hemställan till Bokföringsnämnden om ändring av BFNAR 2002:10 för Svenska kyrkans del avseende redovisning av ändamålsbestämda gåvor. Bokföringsnämnden ansåg inte att det fanns skäl för någon ändring av BFNAR 2002:10.

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 offentligrättsliga organ.

Avvikelsen gentemot BFNAR 2002:10 gäller endast ändamålsbestämda gåvor.

Vad innebär ändamålsbestämt?

En gåva som är ändamålsbestämd innehåller ett villkor för användningen. Givaren anger i samband med överlämnandet av gåvan att den skall användas till ett särskilt ändamål. Gåvan kan vara både finansiell och materiell. En materiell gåva är ändamålsbestämd om den varaktigt innehas.

Den ändamålsbestämda gåvan har ett rättsligt skydd och i princip är mottagaren skyldig att återlämna gåvan om villkoren för den inte kan uppfyllas. Enligt permutationslagen krävs tillstånd från Kammarkollegiet för att ändra, upphäva eller åsidosätta bestämmelser i ett gåvobrev. Således bör en församling noga pröva om det finns en rimlig möjlighet att uppfylla ändamålet före mottagandet av gåvan. Finns det en minsta tvekan skall församlingen i första hand, om det är möjligt, be givaren att ändra eller förtydliga ändamålsbeskrivningen och där det inte är möjligt, överväga att inte ta emot gåvan.

Exempel på ändamålsbestämda gåvor:

- Medel för specifik verksamhet eller specifik inventarie:
  - Ridläger för konfirmander, instrument till ungdomsverksamheten, utbildningsresa för kören, utflykt för pensionärer, ljusbärare, konst m.m.
- Insamlingar:
  - Insamling för orgelreparation, nytt tak till församlingshemmet, ny dopfunt 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
Summa verksamhetens intäkter
Summa verksamhetens kostnader
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 att 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, alternativ 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

Redovisning

1. Hur mycket ändamålsenliga medel har kommit in under året? Om konto 3242 används hämtas informationen därifrån.
2. Vilka kostnader har församlingen haft för att uppfylla ändamål, oavsett om det avser nya eller gamla gåvor? Informationen inhämtas från flerdimensionell redovisning (projekt) eller från ett sidoordnat system.
3. Hur stort är beloppet vi fått in i år enligt punkt 1 i förhållande till kostnaderna enligt punkt 2?
   - Intäkten enligt punkt 1 överstiger kostnaderna enligt punkt 2. Mellanskillnaden bokförs Debet 7980/Kredit 2190.
   - Intäkten enligt punkt 1 understiger kostnaderna enligt punkt 2. Mellanskillnaden bokförs Debet 2190/Kredit 7980.

Exempel

Församlingen har vid ingången av året 50.000 kr i icke ianspråktagna medel. Under 2005 får församlingen ytterligare ändamålsbestämda gåvor om totalt 80.000 kr under året.

Under 2005 använder församlingen 100.000 kr till verksamhet som skall finansieras med ändamålsbestämda medel, resa och julgåvor till hemlösa.

Mottagande och ianspråktagande av gåva

Debet		Kredit		Belopp
1940	Bank	3242	Gåva, ändamålsbestämd	80.000
69XX	Researrangemang, diakonala gåvor	1940	Bank	100.000

Resultatreglering i samband med bokslut

Debet		Kredit		Belopp
2190	Ändamålsbestämda medel	7980	Förändring ändamålsbestämda medel	20.000

Saldot på konto 7980 blir – 20.000 kr. Detta innebär att resultatet har reglerats så att årets intäkter av ändamålsbestämda gåvor motsvaras att 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	Församlings-kyrkas 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 omförts till ändamålsbestämda gåvor i enlighet med KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor*.

Not x Övriga skulder

	2005
Ingående balans enligt fastställd balansräkning	xx
Effekt av byte av redovisningsprincip	– xx
Ingående balans i enlighet med ny princip	xx

Gåvor erhållna före 2004 och ändamålsbestämda gåvor erhållna före 2005 har, tills de tagits i anspråk, tidigare redovisats under övriga kortfristiga skulder. Dessa gåvor har 2005 omförts till eget kapital respektive ändamålsbestämda gåvor i enlighet med BFNAR 2002:10 och KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor*.

För att sammanfatta effekten av de omföringar som görs skall även nedanstående not finnas med i årsredovisningen för 2005.

Not x Effekt av byte av redovisningsprincip

Som framgår under ”Allmänna redovisningsprinciper” har församlingen före 2005 redovisat ej förbrukade ändamålsbestämda gåvor som skuld. Från och med 2005 skall KREDs rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor* tillämpas vilket innebär att ej förbrukade ändamålsbestämda gåvor redovisas på egen rad i balansräkningen. I de fall att tidigare skuldbokförda gåvomedel avser gåvomedel som inte är ändamålsbestämda skall dessa gåvomedel anses utgöra resultat från tidigare år och tillföras det egna kapitalet i enlighet med BFNAR 2002:10.

Effekterna av bytet av redovisningsprincip redovisas som korrigeringsposter i ingående balanserna för de berörda balansposterna enligt nedan:

Ändamålsbestämda medel	xx
Eget kapital	xx
Övriga skulder	– xx
	0

Jämförelseuppgifterna i årsredovisningen har inte omräknats då värdet av sådan information inte ansetts vara väsentlig i förhållande till den insats som fordras för att ta fram informationen.

Exempel på kontering

På kontot *2870 Gåvor* finns gåvomedel motsvarande 50.000 kr varav 35.000 kr avser ändamålsbestämda medel.

Debet	Kredit	Belopp
2870 Gåvor	2190 Ändamålsbestämda medel	35.000
2870 Gåvor	2060 Eget kapital	15.000

Omföringen av gåvor som ej är ändamålsbestämda till eget kapital innebär inte att de ”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* ("branschanpassningen") 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 921
Sammanfattning 922
Ikraftträdande 922
2 Gravskötsel och gravskötselavgift 922
2.1 Gravskötsel och blomstersmyckning 922
2.2 Gravskötselavgift 922
2.3 Tecknandetidpunkt för nya avtal 923
3 Avtalstyper 923
3.1 Fasttidsavtal 923
3.2 Avräkningsavtal – så länge kapitalet räcker 923
3.3 Allframtidsavtal 924
3.4 Särskilt om banksamverkan och stiftelser 924
4 Till vilken verksamhet hör åtagandet? 924
5 Redovisning – begravningsverksamhet 925
5.1 Fasttidsavtal 925
5.2 Avräkningsavtal 926
5.3 Allframtidsavtal 926
6 Redovisning – serviceverksamhet 926
6.1 Fasttidsavtal upp till 3 år 927
6.2 Fasttidsavtal över 3 år 927
6.3 Avräkningsavtal 929
7 Årsredovisning och bokslut 929
7.1 Årsredovisning 929
7.2 Särskild förteckning över gravskötselskulden 929
7.3 Övrig räkenskapsinformation 930
Bilaga 1 Församlingsförbundets standardavtal 931
Bilaga 2 Inventering av ingångna åtaganden 933
Bilaga 3 Konton enligt Kyrk-BAS 934

1 Inledning

Redovisning

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 förenklingsskäl genomgående begreppet församling för såväl församlingar som samfälligheter som är huvudmän för begravningsverksamheten.

Sammanfattning

- Föreliggande rekommendation bygger på Församlingsförbundets standardavtal för gravskötsel.
- Skillnader finns i redovisningsprinciper för avtal som tillhör begravningsverksamheten respektive församlingens serviceverksamhet.
- Serviceverksamhetens fasttidsavtal där löptiden är längre än 3 år uppräknas med en schablonmässigt fastställd kostnadsökning. Detta gäller både avseende den periodiserade skötselavgiften och kvarvarande skuld.
- Förteckning över vilka avtal som ingår i gravskötselskulden 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 ogräsrensning i grusytor och riktning av gravvård, och/eller
2. klippning av häck, beskärning av växter inom gravplatsen och ogräsrensning inkl. puts av blommor i gravrabatt.

Ofta kompletteras skötselavtalet med ett avtal om blomstersmyckning av gravplatsen. I den fortsatta framställningen benämns samtliga dessa åtaganden, oavsett om de innehåller bestämmelser om blomstersmyckning eller ej, för gravskötselavtal.

I de fall församlingen säljer 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 kostnader 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 skötselsäsongen 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 skötselsäsongen 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 allframtidsavtal. 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 minimitid för

[1] För de åtaganden som tecknades och påbörjades före Svenska kyrkans relationsändring med staten svarar dock begravningsverksamheten för eventuella underskott.

skötsel av gravplatsen. Avtalet gäller dock alltid, enligt Församlingsförbundets standardavtal, längst till och med gravrättstidens utgång. Vid fastställandet av minimiskötseltiden rekommenderar Församlingsförbundet att församlingen har en mycket god säkerhetsmarginal i sina beräkningar.

Enligt Församlingsförbundets standardavtal skall inte ränta beräknas på avräkningsavtal. Tidigare avtal innehöll ofta bestämmelse om ränteberäkning. Befintliga avtal som innehåller räntebestämmelser skall även fortsättningsvis ränteberäknas.

3.3 Allframtidsavtal

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. Allframtidsavtal 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 gravskötseltjänster. 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 gravskötselskuld i församlingens bokföring.

Det förekommer att banker felaktigt har registrerat församlingens organisationsnummer på de särskilda bankkontona som skall användas för betalning av gravskötseltjänster. 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 (gravskötselskulden) skall inbetalda avgifter periodiseras över avtalsperioden. Beroende på om gravskötselåtagandet tillhör begravningsverksamheten eller serviceverksamheten gäller delvis olika redovisningsmetoder.

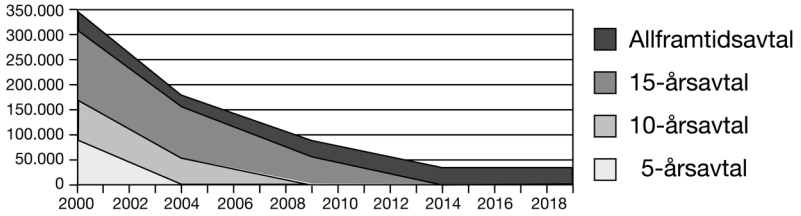
I begravningslagens förarbeten (prop. 1998/99:38 s. 115) konstateras att skötselåtagandena som tecknats före relationsändringen har gjorts under en tid ”då andra förutsättningar gällde för församlingarnas ekonomi”. Vad som åsyftades var att Svenska kyrkans församlingar tidigare haft en beskattningsrätt som garanterat nödvändiga verksamhetsintäkter. Tack vare denna ekonomiska trygghet fanns det enligt den kyrkokommunala redovisningsseden inget behov av att periodisera intäkter. Rent praktiskt innebar detta att många församlingar valde att bokföra alla gravskötselavgifter som intäkter det år som de inbetalades, oavsett om avgiften avsåg ettårsavtal eller flerårsavtal. Regeringen ansåg att denna kyrkokommunala redovisningssed varit försvarbar mot

bakgrund av de förhållanden som rådde på den kyrkokommunala tiden. Riksdagen slog därför fast att kostnader för alla äldre skötselåtaganden som inte täcks av en vid relationsändringen bokförd gravskötselskuld skall betraktas som verksamhetskostnader i begravningsverksamheten. Genom detta beslut garanterar begravningsverksamheten finansieringen av gamla gravskötselåtaganden.

Med utgångspunkt från ovanstående uppstår två typer av gravskötselåtaganden. Den ena typen av åtaganden utgör begravningsverksamhet och den andra typen utgör församlingsverksamhet (benämnd serviceverksamhet). Gränsdragningen mellan vilka åtaganden som tillhör vilken verksamhet går vid relationsändringen. Gravskötselåtaganden som är tecknade och påbörjade före 1 januari 2000 utgör begravningsverksamhet medan åtaganden som avtalats eller påbörjats senare utgör den frivilliga serviceverksamhet som församlingen svarar för. Kostnaden för åtaganden i form av skötsel av enskilda gravplatser som församlingen åtar sig efter relationsändringen får härigenom inte belasta de medel som tas in genom den obligatoriska begravningsavgiften. Dessa åtaganden måste därför baseras på en noggrann kalkyl så att de särskilda avgifter som tas ut ger full kostnadstäckning.

5 Redovisning – begravningsverksamhet

Avtal ingångna och påbörjade före 1 januari 2000 tillhör begravningsverksamheten.[2] Som en konsekvens av att alla nytecknade avtal utgör serviceverksamhet kommer begravningsverksamhetens gravskötselskuld fortlöpande att minska. Efter en period kommer skulden enbart att bestå av åtagande för all framtid (se figur 1 nedan).



Figur 1: Exempel på utvecklingen av begravningsverksamhetens gravskötselskuld under 20 år.

Redovisning

5.1 Fasttidsavtal

För begravningsverksamhetens fasttidsavtal har det varit god redovisningssed sedan 1993 att periodisera inbetalda medel över avtalets löptid. Periodiseringen är *linjär*, dvs. inbetalda avgifter fördelas över avtalstiden med lika stora belopp varje år. Den periodisering som tidigare gjorts kommer även i fortsättningen att accepteras för denna skuld. Församlingen kan således fortsätta att använda hittillsvarande periodiseringsprinciper även för den kvarvarande avtalsperioden.

Årets gravskötselavgift (årets minskning av gravskötselskulden) redovisas som intäkt i begravningsverksamheten. Detta innebär att gravskötselskulden fortlöpande kommer att minska för att efter ett antal år helt försvinna.

Exempel: Årets skötselavgift

	Debet	**Program**	**Kredit**	**Program**
Årets skötselavgift	2381		3650	51

[2] Avtal som var vilande vid relationsändring, dvs. som ännu ej var påbörjade, utgör genom denna beskrivning serviceverksamhet eftersom de påbörjas först efter relationsändringen.

I de fall församlingen inte har gjort någon intäktsperiodisering (det finns ingen bokförd gravskötselskuld) 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 gravskötselskulden minskar varje år med årets skötselavgift och ökar med eventuellt avtalad ränta. Med tiden kommer gravskötselskulden 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 Allframtidsavtal

Enligt begravningslagen (1990:1144) får inte inbetalda medel för allframtidsavtal ingångna före 1964 förbrukas. Medlen skall istället bilda en ”gravfond”. Numera benämns detta åtagande för ”gravskötselskuld för allframtidsavtal”. För dessa åtaganden förekommer normalt inga bokföringstransaktioner, varken under året eller i samband med bokslut. I de fall ett allframtidsavtal upphör genom att gravrätten upphör skall dock gravskötselskulden för den berörda gravplatsen intäktsföras i begravningsverksamheten.

Exempel: Upphörande av allframtidsåtagande

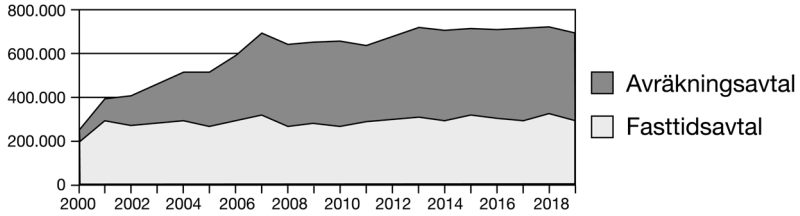
	Debet	**Program**	**Kredit**	**Program**
Upphört åtagande	2383		3659	51

Kan inte gravskötselskulden hänföras till enskilda gravplatser kan församlingen välja att intäktsföra en så stor andel av gravskötselskulden 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 gravskötselskulden skall intäktsföras.

6 Redovisning – serviceverksamhet

Avtal ingångna och påbörjade från och med 1 januari 2000 tillhör församlingens serviceverksamhet. Denna verksamhet skall i sin helhet finansieras med gravskötselavgifter. Serviceverksamhetens gravskötselskuld är i 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 gravskötselskuld under 20 år.

6.1 Fasttidsavtal upp till 3 år

6.1.1 Ettårsavtal

Intäkterna som faktureras årligen redovisas i serviceverksamheten som intäkt under aktuellt redovisningsår.

Exempel: Kontering av årets skötselavgift

	Debet	**Program**	**Kredit**	**Program**
Årets skötselavgift	Bank		3650	59

6.1.2 Fasttidsavtal 3 år

I de fall gravskötselavtal tecknas på tre år periodiseras den inbetalda avgiften *linjärt* över avtalets löptid, dvs. med lika stort belopp varje år.[3] Ett treårsavtal periodiseras i inbetalningsårets bokföring så att 1/3-del redovisas som intäkt, 1/3-del som kortfristig skuld och resterande 1/3-del som långfristig skuld.

Avgiftsmodellen bygger på att kostnadsökningen under avtalsperioden motsvaras av ränteeffekten på inbetald avgift. Redovisningsmodellen är försvarbar endast när fasttidsavtal skrivs på max 3 år. I annat fall kräver god redovisningssed att åtagandet uppräknas.

Exempel: Kontering av nytt åtagande med uppdelning i intäkt och skuld

	Debet	**Program**	**Kredit**	**Program**
Inbetalning	Bank		3650	59
			2384	

6.2 Fasttidsavtal över 3 år

I de fall fasttidsavtal på längre period än tre år har tecknats från och med 1 januari 2000 krävs en uppräkning av gravskötselskulden för att erhålla en rättvisande bild av aktuell skuld. I dessa fall blir avtalskonstruktionen med antagandet om ”ränta på ränta” och förväntad kostnadsökning en typ av avtal med dold räntekompensation. Detta gör att periodiseringen måste ta hänsyn till den dolda räntekompensationen.

Redovisningsmetoden innebär att gravskötselskulden 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 gravskötselskuld divideras med kvarvarande antal skötselår.
2. Avräkning av årets gravskötselavgift från ingående skuld (beräkning av kvarvarande skuld).
3. Fastställande av utgående gravskötselskuld. Detta sker genom att den kvarvarande gravskötselskulden uppräknas med uppräkningsfaktorn.

Uppräkning och fastställande av skötselavgiften för respektive år måste göras separat för varje inbetalningsår och löptid på avtal.

Exempel
År 1 tecknar en gravrättsinnehavare ett 10-årigt skötselavtal för 20.000 kr. Uppräkningsfaktorn är 5 % för både år 1 och 2.

Hantering år 1

1. Beräkning av årets skötselavgift
   20.000 ÷ 10 år = 2.000
2. Avräkning av årets skötselavgift från ingående skuld
   20.000 – 2.000 = 18.000
3. Fastställande av utgående gravskötselskuld
   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

1. Beräkning av årets skötselavgift
   18.900 ÷ 9 år = 2.100
2. Avräkning av årets skötselavgift
   18.900 – 2.100 = 16.800
3. Fastställande av utgående gravskötselskuld
   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 gravskötselskuld för avtal tecknade 2000

1. Ingående skuld 2003 uppräknas med 12 %
   7.000 + 12 % = 7.840 (7.000 + 840)
2. Beräkning av årsavgift 2003
   7.840 ÷ 7 kvarvarande skötselår = 1.120
3. Avräkning av årets skötselavgift från gravskötselskulden
   7.840 – 1.120 = 6.720
4. Fastställande av utgående gravskötselskuld (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 gravskötselskuld för avtal tecknade 2001

1. Ingående skuld 2003 uppräknas med 8 %
   32.000 + 8 % = 34.560 (32.000 + 2.560)
2. Enligt ovan...

osv.

Uppräkning av gravskötselskuld för avtal tecknade 2002

1. Ingående skuld 2003 uppräknas med 4 %
   27.000 + 4 % = 28.080 (27.000 + 1.080)
2. Enligt ovan...

osv.

6.2.2 Vilande fasttidsavtal

Alla vilande fasttidsavtal måste uppräknas med uppräkningsfaktorn fram till dess att tjänsten börjar levereras oavsett om avtalsperioden är kortare eller längre än 3 år. Därefter behandlas den på samma sätt som ett vanligt fasttidsavtal.

Exempel: Kontering av årlig transaktion under tiden avtalet är vilande

	Debet	**Program**	**Kredit**	**Program**
Inbetalning	6031	59	2384/2386	

6.3 Avräkningsavtal

Avräkningsavtal innebär att gravskötselskulden varje år minskar med aktuellt års skötselavgift och ökar med eventuellt avtalad ränta och nytecknade avtal. Metoden med avräkningsavtal ger automatiskt en periodisering av inbetalda medel. Metoden är lika oavsett om avräkningsavtalen tillhör service- eller begravningsverksamheten.

Årets avgift redovisas som intäkt i serviceverksamheten och skulden minskar med motsvarande belopp. Därefter beräknas eventuell ränta enligt avtal och skulden ökar med motsvarande belopp.

Exempel

Kontering	**Debet**	**Program**	**Kredit**	**Program**
Nytt avtal	Bank		2383	
Årliga transaktioner				
Årets skötselavgift	2383/2385		3650	59
Ev. ränta enligt avtal	6032	59	2382/2385	
Årliga transaktioner vilande avräkningsavtal				
Ev. ränta enligt avtal	6032	59	2382/2385	

7 Årsredovisning och bokslut

7.1 Årsredovisning

Gravskötselskulden skall i årsredovisningen delas upp i dels en långfristig och dels en kortfristig skuld (ÅRL 5:10). Detta görs på samma sätt som för övriga skulder i årsredovisningen. Förutom denna uppdelning skall årsredovisningen även innehålla följande tilläggsupplysningar om församlingens gravskötselskuld:

- Begravningsverksamhetens respektive serviceverksamhetens gravskötselskuld.
- Hur stor del av skulden som förfaller senare än fem (5) år efter räkenskapsårets utgång (ÅRL 5:10).

Redovisning

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 ("branschanpassningen")*.

7.2 Särskild förteckning över gravskötselskulden

Enligt bokföringslagen skall alla sammansatta poster som ingår i årsredovisningens balansräkning, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, specificeras i en särskild förteckning (BFL 6:11). För gravskötselskulden innebär detta att det skall finnas förteckningar över vilka avtal som ingår i gravskötselskulden och respektive avtals del av gravskötselskulden.

I de fall gravskötselskulden för allframtidsavtal inte går att specificera per avtal förtecknas gällande avtal utan belopp.

För att den särskilda förteckningen skall vara aktuell krävs löpande inventeringar av gravskötselskulden. I bilaga 2 ges en kort beskrivning av hur en sådan inventering kan ske.

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 uppräkning förekommer olika typer av räkenskapsinformation inom gravskötseladministrationen, exempelvis:

- avtal om gravskötsel,
- gravskötselfakturor,
- årsavräkningar för fasttids- och avräkningsavtal,
- ränteberäkning av gravskötselskuld,
- specifikationer till balansräkningens gravskötselskuld,
- prislistor 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

Plats för förvaltningens stämpel

GRAVSKÖTSELAVTAL

Handläggare	Diarienummer

Avtal träffat mellan

Församlingen/Kyrkliga samfälligheten, namn och adress (nedan kallat församlingen)	Gravrättsinnehavaren, namn, personnummer, adress och telefonnummer

Ombud för gravrättsinnehavare	
Avtalet gäller gravplats, nummer	Kyrkogård

Avtalstid/Avgift

Alternativ A

☐ **Ettårsavtal**.

Avtalet gäller ett år (kalenderår) med automatisk förlängning med ett år i taget under gravrättstiden.
Gravrättsinnehavaren åtar sig att årligen till församlingen erlägga en avgift för uppdraget genom att betala faktura som församlingen sänder till gravrättsinnehavaren. Årsavgiften (inklusive administrativ avgift) är för närvarande kronor.

Alternativ B

☐ **Avtalet gäller för 3 år**. Med början den , upphör den .

Gravrättsinnehavaren erlägger en avgift för hela avtalsperioden i förskott mot faktura.
Församlingen skall underrätta gravrättsinnehavaren i god tid innan avtalet löper ut.

Alternativ C (används vid skötsel mer än 3 år)

☐ **Avtalet gäller för en minsta tid av år och så länge kapitalet räcker dock längst till gravrättstidens utgång**.

Gravrättsinnehavaren erlägger till församlingen ett belopp om, kronor mot faktura.
Församlingen gör varje år avräkningar mot erlagt belopp med årsavgiften för uppdraget, denna årsavgift (inklusive administrativ avgift) är för närvarande, kronor.

Församlingen skall underrätta gravrättsinnehavaren i god tid innan kapitalet är förbrukat annars förlängs avtalet automatiskt med 1 år i taget. Uppsägning skall ske senast 3 månader före avtalets utgång.

Det erlagda beloppet avser skötsel av i avtalet angiven gravplats och disponeras endast för detta ändamål.

Grundskötsel - vård och underhåll

Grundskötsel innebär att gravplatsen hålls i ordnat och värdigt skick. I grundskötseln ingår i den omfattning som behövs med avseende på gravplatsens utformning:

I. ☐ *Vårstädning, klippning av gräsyta alternativt ogräsrensning i grusyta och riktning av gravvård.*

II. ☐ *Klippning av häck, beskärning av växter inom gravplatsen och ogräsrensning inkl. puts av blommor i gravrabatt.*

Redovisning

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.

FOR8019 Utgåva 01 2002.01 www.signon.se Församlingsförbundet

Avhjälpande av fel

Gravrättsinnehavaren har rätt att kräva att församlingen avhjälper fel hos tjänsten, om det inte medför olägenheter eller kostnader för församlingen som är oskäligt stora i förhållande till felets betydelse för gravrättsinnehavaren.

Även om gravrättsinnehavaren inte kräver det, får församlingen avhjälpa felet om församlingen genast efter det att reklamation har kommit församlingen tillhanda erbjuder sig att göra detta och gravrättsinnehavaren inte har något särskilt skäl att avvisa erbjudandet.

Avhjälpande skall ske utan kostnad för gravrättsinnehavaren.

Avhjälps ej felet enligt vad som sägs här ovan har gravrättsinnehavaren rätt till ersättning som motsvarar vad det kostar att få felet avhjälpt.

Hävning och uppsägning av avtalet

Gravrättsinnehavaren får häva avtalet, om församlingen i väsentlig omfattning åsidosätter avtalsenliga skyldigheter eller om förutsättningarna för avtalet väsentligt ändrats. Vid bedömning om förutsättningarna för avtalet väsentligt ändrats skall den ursprunglige 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 påmints 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 följder 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

FOR8019 Utgåva 01 2002.01 www.signon.se Församlingsförbundet

Bilaga 2 Inventering av ingångna åtaganden

För att erhålla en korrekt bild av vilka gravskötselåtaganden som finns inom ramen för begravnings- och serviceverksamheten måste regelbundna inventeringar göras.

Inventeringsmetod och dokumentation

De församlingar som har gravskötselinformationen registrerad i ett ADB-baserat gravsystem kan göra inventeringen genom att skriva ut en lista på registrerade åtaganden och stämma av mot verkligheten genom en fysisk inventering av de gravar som sköts. Dessutom kopplas sammanställningen med ingångna avtal. I de fall skillnader finns mellan de gravplatser som sköts och de avtal som är tecknade måste varje enskilt fall utredas och åtgärdas.

Avtalens utformning kan variera och kan i vissa fall enbart finnas som noteringar i protokoll. Även muntliga avtal om gravskötsel gäller. I de fall muntliga avtal ingåtts måste avtalsvillkoren dokumenteras i samband med inventeringen. I de fall avtal med stiftelser som köper gravskötsel inte har upprättats bör det göras i samband med inventeringen.

I de fall administrationen av gravskötselåtaganden sköts manuellt måste de personer som utför arbetet (vaktmästare/kyrkogårdsarbetare) göra en sammanställning över vilka gravplatser som sköts. Sammanställningen kopplas sedan till ingångna avtal.

Uppgifterna som erfordras för inventeringen:

- identitet på gravplats och avtal,
- avtalstyp (fasttids-, avräknings- eller allframtidsavtal),
- avtalets löptid,
- uppgift om avtalet utgör begravnings- eller serviceverksamhet,
- inbetalt belopp.

Nedan finns en hjälpblankett för manuell inventering.

Hjälpblankett för manuell inventering av gravskötselåtaganden

Gravplats	Avtals-identitet	Avtalstyp	Avtalstid fr.o.m.–t.o.m.	Inbetalt belopp	Begravnings- alt. serviceverksamhet	Anmärkning

Redovisning

Bilaga 3 Konton enligt Kyrk-BAS

3650	**Gravskötselintäkter***	**2380**	**Långfristig gravskötselskuld**	**2480**	**Kortfristig gravskötselskuld**
3651	Begravningsverksamhet fasttidsavtal	2381	Begravningsverksamhet fasttidsavtal	2481	Begravningsverksamhet fasttidsavtal
3652	Begravningsverksamhet avräkningsavtal	2382	Begravningsverksamhet avräkningsavtal	2482	Begravningsverksamhet avräkningsavtal
3653	Begravningsverksamhet allframtidsavtal	2383	Begravningsverksamhet allframtidsavtal	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 gravskötselskulder
3658	Ettårsavtal	2389	Övriga långfristiga gravskötselskulder		
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.

KONTOPLAN FRÅN BAS-ORGANISATIONEN

BAS 2013

1 Tillgångar 936
10 Immateriella anläggningstillgångar 936
11 Byggnader och mark 937
12 Maskiner och inventarier 938
13 Finansiella anläggningstillgångar 939
14 Lager, produkter i arbete och pågående arbeten 940
15 Kundfordringar 941
16 Övriga kortfristiga fordringar 942
17 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 942
18 Kortfristiga placeringar 943
19 Kassa och bank 943
2 Eget kapital och skulder 944
20 Eget kapital 944
21 Obeskattade reserver 945
22 Avsättningar 946
23 Långfristiga skulder 946
24 Kortfristiga skulder till kreditinstitut, kunder och leverantörer 947
25 Skatteskulder 948
26 Moms och särskilda punktskatter 948
27 Personalens skatter, avgifter och löneavdrag 950
28 Övriga kortfristiga skulder 950
29 Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 951
3 Rörelsens inkomster/intäkter 952
30–34 Huvudintäkter (fria kontogrupper) 952
35 Fakturerade kostnader 952
36 Rörelsens sidointäkter 953
37 Intäktskorrigeringar 953
38 Aktiverat arbete för egen räkning 954
39 Övriga rörelseintäkter 954
4 Utgifter/kostnader för varor, material och vissa köpta tjänster 955
40–45 Inköp av varor och material (fria kontogrupper) 955
46 Legoarbeten, underentreprenader 955
47 Reduktion av inköpspriser 956
48 (Fri kontogrupp) 956
49 Förändring av lager, produkter i arbete och pågående arbeten 956
5–6 Övriga externa rörelseutgifter/kostnader 957
50 Lokalkostnader 957
51 Fastighetskostnader 957
52 Hyra av anläggningstillgångar 958
53 Energikostnader 958
54 Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial 958
55 Reparation och underhåll 959
56 Kostnader för transportmedel 959
57 Frakter och transporter 960
58 Resekostnader 960
59 Reklam och PR 960
60 Övriga försäljningskostnader 960
61 Kontorsmateriel och trycksaker 961
62 Tele och post 961
63 Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader 961
64 Förvaltningskostnader 962

65 Övriga externa tjänster 962
66–67 (Fria kontogrupper) 963
68 Inhyrd personal 963
69 Övriga externa kostnader 963
7 Utgifter/kostnader för personal, avskrivningar m.m. 964
70 Löner till kollektivanställda 964
71 (Fri kontogrupp) 965
72 Löner till tjänstemän och företagsledare 965
73 Kostnadsersättningar och förmåner 966
74 Pensionskostnader 967
75 Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal 968
76 Övriga personalkostnader 969
77 Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar 970
78 Avskrivningar enligt plan 970
79 Övriga rörelsekostnader 971
8 Finansiella och andra inkomster/intäkter och utgifter/kostnader 971
80 Resultat från andelar i koncernföretag 971
81 Resultat från andelar i intresseföretag 972
82 Resultat från övriga värdepapper och långfristiga fordringar (anläggningstillgångar) 972
83 Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter 973
84 Räntekostnader och liknande resultatposter 974
85–86 (Fria kontogrupper) 975
87 Extraordinära intäkter och kostnader 975
88 Bokslutsdispositioner 975
89 Skatter och årets resultat 976

* = Kontot ingår i det urval av konton som för de flesta företag är tillräckligt för en grundläggande bokföring.
† = Kontot används inte av de företag som valt att tillämpa K2-regler.

1 Tillgångar

10 Immateriella anläggningstillgångar

Huvudkonton		Underkonton	
1010	Balanserade utgifter†	1011	Balanserade utgifter för forskning och utveckling†
		1012	Balanserade utgifter för programvaror†
		1018	Ackumulerade nedskrivningar på balanserade utgifter†
		1019	Ackumulerade avskrivningar på balanserade utgifter†
1020	Koncessioner m.m.	1028	Ackumulerade nedskrivningar på koncessioner m.m.
		1029	Ackumulerade avskrivningar på koncessioner m.m.
1030	Patent*	1038	Ackumulerade nedskrivningar på patent
		1039	Ackumulerade avskrivningar på patent*

Huvudkonton		Underkonton	
1040	Licenser	1048	Ackumulerade nedskrivningar på licenser
		1049	Ackumulerade avskrivningar på licenser
1050	Varumärken	1058	Ackumulerade nedskrivningar på varumärken
		1059	Ackumulerade avskrivningar på varumärken
1060	Hyresrätter, tomträtter och liknande*	1068	Ackumulerade nedskrivningar på hyresrätter, tomträtter och liknande
		1069	Ackumulerade avskrivningar på hyresrätter, tomträtter och liknande*
1070	Goodwill	1078	Ackumulerade nedskrivningar på goodwill
		1079	Ackumulerade avskrivningar på goodwill
1080	Pågående projekt och förskott för immateriella anläggningstillgångar	1081	Pågående projekt för immateriella anläggningstillgångar
		1088	Förskott för immateriella anläggningstillgångar

11 Byggnader och mark

Huvudkonton		Underkonton	
1110	Byggnader*	1111	Byggnader på egen mark
		1112	Byggnader på annans mark
		1118	Ackumulerade nedskrivningar på byggnader
		1119	Ackumulerade avskrivningar på byggnader*
1120	Förbättringsutgifter på annans fastighet	1129	Ackumulerade avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet
1130	Mark*		
1140	Tomter och obebyggda markområden		
1150	Markanläggningar*	1158	Ackumulerade nedskrivningar på markanläggningar
		1159	Ackumulerade avskrivningar på markanläggningar*
1180	Pågående nyanläggningar och förskott för byggnader och mark	1181	Pågående ny-, till- och ombyggnad
		1188	Förskott för byggnader och mark

12 Maskiner och inventarier

Huvudkonton		Underkonton	
1210	Maskiner och andra tekniska anläggningar*	1211	Maskiner
		1213	Andra tekniska anläggningar
		1218	Ackumulerade nedskrivningar på maskiner och andra tekniska anläggningar
		1219	Ackumulerade avskrivningar på maskiner och andra tekniska anläggningar*
1220	Inventarier och verktyg*	1221	Inventarier
		1222	Byggnadsinventarier
		1223	Markinventarier
		1225	Verktyg
		1228	Ackumulerade nedskrivningar på inventarier och verktyg
		1229	Ackumulerade avskrivningar på inventarier och verktyg*
1230	Installationer	1231	Installationer på egen fastighet
		1232	Installationer på annans fastighet
		1238	Ackumulerade nedskrivningar på installationer
		1239	Ackumulerade avskrivningar på installationer
1240	Bilar och andra transportmedel*	1241	Personbilar
		1242	Lastbilar
		1243	Truckar
		1244	Arbetsmaskiner
		1245	Traktorer
		1246	Motorcyklar, mopeder och skotrar
		1247	Båtar, flygplan och helikoptrar
		1248	Ackumulerade nedskrivningar på bilar och andra transportmedel
		1249	Ackumulerade avskrivningar på bilar och andra transportmedel*
1250	Datorer*	1251	Datorer, företaget
		1257	Datorer, personal
		1258	Ackumulerade nedskrivningar på datorer
		1259	Ackumulerade avskrivningar på datorer*
1260	Leasade tillgångar†	1269	Ackumulerade avskrivningar på leasade tillgångar†

Huvudkonton		Underkonton	
1280	Pågående nyanläggningar och förskott för maskiner och inventarier	1281	Pågående nyanläggningar, maskiner och inventarier
		1288	Förskott för maskiner och inventarier
1290	Övriga materiella anläggningstillgångar*	1291	Konst och liknande tillgångar*
		1292	Djur som klassificeras som anläggningstillgång
		1298	Ackumulerade nedskrivningar på övriga materiella anläggningstillgångar
		1299	Ackumulerade avskrivningar på övriga materiella anläggningstillgångar*

13 Finansiella anläggningstillgångar

Huvudkonton		Underkonton	
1310	Andelar i koncernföretag	1311	Andelar i svenska dotterföretag
		1312	Andelar i utländska dotterföretag
		1313	Andelar i andra svenska koncernföretag
		1314	Andelar i andra utländska koncernföretag
		1316	Andelar i ekonomiska föreningar, koncernföretag
		1318	Ackumulerade nedskrivningar av andelar i koncernföretag
1320	Långfristiga fordringar hos koncernföretag	1321	Långfristiga fordringar hos moderföretag
		1322	Långfristiga fordringar hos dotterföretag
		1323	Långfristiga fordringar hos andra koncernföretag
		1328	Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos koncernföretag
1330	Andelar i intresseföretag	1336	Andelar i ekonomiska föreningar, intresseföretag
		1338	Ackumulerade nedskrivningar av andelar i intresseföretag
1340	Långfristiga fordringar hos intresseföretag	1348	Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag
1350	Andelar och värdepapper i andra företag*	1351	Andelar i börsnoterade företag
		1352	Andra andelar
		1353	Andelar i bostadsrättsföreningar
		1354	Obligationer

Huvudkonton		Underkonton	
		1356	Andelar i ekonomiska föreningar, övriga företag
		1358	Ackumulerade nedskrivningar av andra andelar och värdepapper
1360	Lån till delägare eller närstående, långfristig del	1369	Ackumulerade nedskrivningar på lån till delägare eller närstående, långfristig del
1370	Uppskjuten skattefordran†		
1380	Andra långfristiga fordringar*	1381	Långfristiga reversfordringar
		1382	Långfristiga fordringar hos anställda
		1383	Lämnade depositioner, långfristiga
		1384	Derivat
		1385	Värde av kapitalförsäkring
		1386	Förutbetalda leasingavgifter, långfristig del
		1387	Långfristiga kontraktsfordringar
		1389	Ackumulerade nedskrivningar av andra långfristiga fordringar

14 Lager, produkter i arbete och pågående arbeten

Huvudkonton		Underkonton	
1410	Lager av råvaror*	1419	Förändring av lager av råvaror*
1420	Lager av tillsatsmaterial och förnödenheter	1429	Förändring av lager av tillsatsmaterial och förnödenheter
1430	Lager av halvfabrikat	1431	Lager av köpta halvfabrikat
		1432	Lager av egentillverkade halvfabrikat
		1438	Förändring av lager av köpta halvfabrikat
		1439	Förändring av lager av egentillverkade halvfabrikat
1440	Produkter i arbete*	1449	Förändring av produkter i arbete*
1450	Lager av färdiga varor*	1459	Förändring av lager av färdiga varor*
1460	Lager av handelsvaror*	1465	Lager av varor VMB
		1466	Nedskrivning av varor VMB
		1467	Lager av varor VMB förenklad
		1469	Förändring av lager av handelsvaror*
1470	Pågående arbeten*	1471	Pågående arbeten, nedlagda kostnader
		1478	Pågående arbeten, fakturering

Huvudkonton		Underkonton	
		1479	Förändring av pågående arbeten*
1480	Förskott för varor och tjänster*	1481	Remburser
		1489	Övriga förskott till leverantörer
1490	Övriga lagertillgångar*	1491	Lager av värdepapper
		1492	Lager av fastigheter
		1493	Djur som klassificeras som omsättningstillgång

15 Kundfordringar

Huvudkonton		Underkonton	
1510	Kundfordringar*	1511	Kundfordringar
		1512	Belånade kundfordringar (factoring)
		1513	Kundfordringar – delad faktura*
		1515	Osäkra kundfordringar*
		1516	Tvistiga kundfordringar
		1518	Ej reskontraförda kundfordringar
		1519	Nedskrivning av kundfordringar*
1520	Växelfordringar	1525	Osäkra växelfordringar
		1529	Nedskrivning av växelfordringar
1530	Kontraktsfordringar	1531	Kontraktsfordringar
		1532	Belånade kontraktsfordringar
		1535	Osäkra kontraktsfordringar
		1536	Tvistiga kontraktsfordringar
		1539	Nedskrivning av kontraktsfordringar
1550	Konsignationsfordringar		
1560	Kundfordringar hos koncernföretag	1561	Kundfordringar hos moderföretag
		1562	Kundfordringar hos dotterföretag
		1563	Kundfordringar hos andra koncernföretag
		1565	Osäkra kundfordringar hos koncernföretag
		1568	Ej reskontraförda kundfordringar hos koncernföretag
		1569	Nedskrivning av kundfordringar hos koncernföretag
1570	Kundfordringar hos intresseföretag	1575	Osäkra kundfordringar hos intresseföretag
		1578	Ej reskontraförda kundfordringar hos intresseföretag
		1579	Nedskrivning av kundfordringar hos intresseföretag
1580	Fordringar för kontokort och kuponger*		

16 Övriga kortfristiga fordringar

Huvudkonton		Underkonton	
1610	Kortfristiga fordringar hos anställda*	1611	Reseförskott
		1612	Kassaförskott
		1613	Övriga förskott
		1614	Tillfälliga lån till anställda
		1619	Övriga fordringar hos anställda
1620	Upparbetad men ej fakturerad intäkt		
1630	Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)*		
1640	Skattefordringar*		
1650	Momsfordran*		
1660	Kortfristiga fordringar hos koncernföretag	1661	Kortfristiga fordringar hos moderföretag
		1662	Kortfristiga fordringar hos dotterföretag
		1663	Kortfristiga fordringar hos andra koncernföretag
1670	Kortfristiga fordringar hos intresseföretag		
1680	Andra kortfristiga fordringar*	1681	Utlägg för kunder
		1682	Kortfristiga lånefordringar
		1683	Derivat
		1684	Kortfristiga fordringar hos leverantörer
		1685	Kortfristiga fordringar hos delägare eller närstående
		1687	Kortfristig del av långfristiga fordringar
		1688	Fordran arbetsmarknadsförsäkringar
		1689	Övriga kortfristiga fordringar
1690	Fordringar för tecknat men ej inbetalt aktiekapital		

17 Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

Huvudkonton		Underkonton
1710	Förutbetalda hyreskostnader*	
1720	Förutbetalda leasingavgifter, kortfristig del*	
1730	Förutbetalda försäkringspremier*	
1740	Förutbetalda räntekostnader*	
1750	Upplupna hyresintäkter*	
1760	Upplupna ränteintäkter*	
1770	Tillgångar av kostnadsnatur	

Huvudkonton		Underkonton	
1780	Upplupna avtalsintäkter		
1790	Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter*		

18 Kortfristiga placeringar

Huvudkonton		Underkonton	
1810	Andelar i börsnoterade företag*		
1820	Obligationer		
1830	Konvertibla skuldebrev		
1860	Andelar i koncernföretag	1869	Nedskrivning av andelar i koncernföretag
1880	Andra kortfristiga placeringar*	1886	Derivat
		1889	Andelar i övriga företag
1890	Nedskrivning av kortfristiga placeringar*		

19 Kassa och bank

Huvudkonton		Underkonton	
1910	Kassa*	1911	Huvudkassa
		1912	Kassa 2
		1913	Kassa 3
1920	PlusGiro*		
1930	Företagskonto/checkkonto/affärskonto*		
1940	Övriga bankkonton*		
1950	Bankcertifikat		
1960	Koncernkonto moderföretag		
1970	Särskilda bankkonton	1972	Upphovsmannakonto
		1973	Skogskonto
		1974	Spärrade bankmedel
		1979	Övriga särskilda bankkonton
1980	Valutakonton		
1990	Redovisningsmedel		

2 Eget kapital och skulder

20 Eget kapital

Huvudkonton		Underkonton	
Eget kapital för enskild näringsidkare och delägare 1 i handels- och kommanditbolag			
2010	Eget kapital, delägare 1*	2011	Egna varuuttag*
		2012	Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)*
		2013	Övriga egna uttag*
		2016	Förändring i fond för verkligt värde
		2017	Årets kapitaltillskott*
		2018	Övriga egna insättningar*
		2019	Årets resultat, delägare 1*
Eget kapital för delägare 2–4 i handels- och kommanditbolag			
2020	Eget kapital, delägare 2*		
2030	Eget kapital, delägare 3*		
2040	Eget kapital, delägare 4*		
Expansionsfond för enskild näringsidkare			
2050	Avsättning till expansionsfond		
Eget kapital i ideella föreningar och stiftelser			
2060	Eget kapital i ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund*	2061	Eget kapital/stiftelsekapital/grundkapital
		2065	Förändring i fond för verkligt värde
		2066	Värdesäkringsfond
		2067	Balanserad vinst eller förlust/balanserat kapital
		2068	Vinst eller förlust från föregående år
		2069	Årets resultat
2070	Ändamålsbestämda medel*	2071	Ändamål 1
		2072	Ändamål 2
Eget kapital i aktiebolag och ekonomiska föreningar			
2080	Bundet eget kapital	2081	Aktiekapital*
		2082	Ej registrerat aktiekapital
		2083	Medlemsinsatser*
		2084	Förlagsinsatser
		2085	Uppskrivningsfond
		2086	Reservfond*
		2087	Insatsemission
		2088	Fond för yttre underhåll
2090	Fritt eget kapital	2091	Balanserad vinst eller förlust*
		2092	Mottagna/lämnade koncernbidrag†
		2093	Erhållna aktieägartillskott

Huvudkonton		Underkonton	
		2094	Egna aktier
		2095	Fusionsresultat
		2096	Fond för verkligt värde†
		2097	Överkursfond
		2098	Vinst eller förlust från föregående år*
		2099	Årets resultat*

21 Obeskattade reserver

Huvudkonton		Underkonton	
Periodiseringsfonder för juridiska personer och enskilda näringsidkare			
2110	Periodiseringsfonder	2110	Periodiseringsfond vid 2010 års taxering*
		2111	Periodiseringsfond vid 2011 års taxering*
		2112	Periodiseringsfond vid 2012 års taxering*
		2113	Periodiseringsfond vid 2013 års taxering*
2120	Periodiseringsfonder	2123	Periodiseringsfond 2013*
		2124	Periodiseringsfond 2014*
		2125	Periodiseringsfond 2015*
		2126	Periodiseringsfond 2016*
		2127	Periodiseringsfond vid 2007 års taxering*
		2128	Periodiseringsfond vid 2008 års taxering*
		2129	Periodiseringsfond vid 2009 års taxering*
Övriga obeskattade reserver			
2150	Ackumulerade överavskrivningar*	2151	Ackumulerade överavskrivningar på immateriella anläggningstillgångar
		2152	Ackumulerade överavskrivningar på byggnader och markanläggningar
		2153	Ackumulerade överavskrivningar på maskiner och inventarier
2160	Ersättningsfond	2161	Ersättningsfond maskiner och inventarier
		2162	Ersättningsfond byggnader och markanläggningar
		2163	Ersättningsfond mark
		2164	Ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel

Huvudkonton		Underkonton	
2180	Obeskattade intäkter	2181	Obeskattade upphovsmanna-intäkter†
		2185	Obeskattade skogsintäkter
2190	Övriga obeskattade reserver	2191	Skillnad mellan bokförd och faktisk pensionsskuld
		2196	Lagerreserv
		2199	Övriga obeskattade reserver

22 Avsättningar

Huvudkonton		Underkonton	
2210	Avsättningar för pensioner enligt tryggandelagen*		
2220	Avsättningar för garantier*		
2230	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser		
2240	Avsättningar för uppskjutna skatter†		
2250	Övriga avsättningar för skatter	2252	Avsättningar för tvistiga skatter
		2253	Avsättningar särskild löneskatt, deklarationspost
		2259	Avsättningar för övriga skatter
2290	Övriga avsättningar*		

23 Långfristiga skulder

Huvudkonton		Underkonton	
2310	Obligations- och förlagslån		
2320	Konvertibla lån och liknande	2321	Konvertibla lån
		2322	Lån förenade med optionsrätt
		2323	Vinstandelslån
		2324	Kapitalandelslån
2330	Checkräkningskredit*	*Alternativ 1*	
		2331	Checkräkningskredit 1
		2332	Checkräkningskredit 2
		Alternativ 2	
		2331	Utnyttjad checkräkningskredit 1
		2332	Utnyttjad checkräkningskredit 2
		2335	Beviljad checkräkningskredit 1
		2336	Beviljad checkräkningskredit 2
2340	Byggnadskreditiv		
2350	Andra långfristiga skulder till kreditinstitut*	2351	Fastighetslån, långfristig del
		2355	Långfristiga lån i utländsk valuta från kreditinstitut
		2359	Övriga långfristiga lån från kreditinstitut

Huvudkonton		Underkonton	
2360	Långfristiga skulder till koncernföretag	2361	Långfristiga skulder till moderföretag
		2362	Långfristiga skulder till dotterföretag
		2363	Långfristiga skulder till andra koncernföretag
2370	Långfristiga skulder till intresseföretag		
2390	Övriga långfristiga skulder*	2391	Avbetalningskontrakt, långfristig del
		2392	Villkorliga långfristiga skulder
		2393	Lån från närstående personer, långfristig del*
		2394	Långfristiga leverantörskrediter
		2395	Andra långfristiga lån i utländsk valuta
		2396	Derivat
		2397	Mottagna depositioner, långfristiga
		2399	Övriga långfristiga skulder

24 Kortfristiga skulder till kreditinstitut, kunder och leverantörer

Huvudkonton		Underkonton	
2410	Andra kortfristiga låneskulder till kreditinstitut*	2411	Kortfristiga lån från kreditinstitut
		2417	Kortfristig del av långfristiga skulder till kreditinstitut
		2419	Övriga kortfristiga skulder till kreditinstitut
2420	Förskott från kunder*	2421	Ej inlösta presentkort
		2429	Övriga förskott från kunder
2430	Pågående arbeten	2431	Pågående arbeten, fakturering
		2438	Pågående arbeten, nedlagda kostnader
		2439	Beräknad förändring av pågående arbeten
2440	Leverantörsskulder*	2441	Leverantörsskulder
		2443	Konsignationsskulder
		2445	Tvistiga leverantörsskulder
		2448	Ej reskontraförda leverantörsskulder
2450	Fakturerad men ej upparbetad intäkt		

Huvudkonton		Underkonton	
2460	Leverantörsskulder till koncernföretag	2461	Leverantörsskulder till moderföretag
		2462	Leverantörsskulder till dotterföretag
		2463	Leverantörsskulder till andra koncernföretag
2470	Leverantörsskulder till intresseföretag		
2480	Checkräkningskredit, kortfristig*		
2490	Övriga kortfristiga skulder till kreditinstitut, kunder och leverantörer*	2491	Avräkning spelarrangörer
		2492	Växelskulder
		2499	Andra övriga kortfristiga skulder

25 Skatteskulder

Huvudkonton		Underkonton	
2510	Skatteskulder*	2512	Beräknad inkomstskatt
		2513	Beräknad fastighetsskatt/fastighetsavgift
		2514	Beräknad särskild löneskatt på pensionskostnader
		2515	Beräknad avkastningsskatt
		2516	Moms
		2517	Beräknad utländsk skatt
		2518	Betald F-skatt

26 Moms och särskilda punktskatter

Huvudkonton		Underkonton	
2610	Utgående moms, 25 %*	2611	Utgående moms på försäljning inom Sverige, 25 %*
		2612	Utgående moms på egna uttag, 25 %*
		2613	Utgående moms för uthyrning, 25 %*
		2614	Beräknad utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet, 25 %*
		2615	Beräknad utgående moms på varuförvärv från annat EU-land, 25 %*
		2616	Utgående moms VMB, 25 %*
		2617	Utgående moms omvänd skattskyldighet varor och tjänster i Sverige, 25 %*
		2618	Vilande utgående moms, 25 %
2620	Utgående moms, 12 %*	2621	Utgående moms på försäljning inom Sverige, 12 %*

Huvudkonton		Underkonton	
		2622	Utgående moms på egna uttag, 12 %*
		2623	Utgående moms för uthyrning, 12 %*
		2624	Beräknad utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet, 12 %*
		2625	Beräknad utgående moms på varuförvärv från annat EU-land, 12 %*
		2626	Utgående moms VMB, 12 %*
		2627	Utgående moms omvänd skattskyldighet varor och tjänster i Sverige, 12 %
		2628	Vilande utgående moms, 12 %
2630	Utgående moms, 6 %*	2631	Utgående moms på försäljning inom Sverige, 6 %*
		2632	Utgående moms på egna uttag, 6 %*
		2633	Utgående moms för uthyrning, 6 %*
		2634	Beräknad utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet, 6 %*
		2635	Beräknad utgående moms på varuförvärv från annat EU-land, 6 %*
		2636	Utgående moms VMB, 6 %*
		2637	Utgående moms omvänd skattskyldighet varor och tjänster i Sverige, 6 %
		2638	Vilande utgående moms, 6 %
2640	Ingående moms*	2641	Debiterad ingående moms*
		2642	Debiterad ingående moms i anslutning till frivillig skattskyldighet*
		2645	Beräknad ingående moms på förvärv från utlandet*
		2646	Ingående moms på uthyrning*
		2647	Ingående moms omvänd skattskyldighet varor och tjänster i Sverige*
		2648	Vilande ingående moms*
		2649	Ingående moms, blandad verksamhet*
2650	Redovisningskonto för moms*		
2660	Särskilda punktskatter	2661	Reklamskatt
		2669	Övriga punktskatter

27 Personalens skatter, avgifter och löneavdrag

Huvudkonton		Underkonton	
2710	Personalskatt*		
2730	Lagstadgade sociala avgifter och särskild löneskatt*	2731	Avräkning lagstadgade sociala avgifter
		2732	Avräkning särskild löneskatt
2740	Avtalade sociala avgifter*		
2750	Utmätning i lön m.m.		
2760	Semestermedel	2761	Avräkning semesterlöner
		2762	Semesterlönekassa
2790	Övriga löneavdrag*	2791	Personalens intressekonto
		2792	Lönsparande
		2793	Gruppförsäkringspremier
		2794	Fackföreningsavgifter
		2795	Mätnings- och granskningsarvoden
		2799	Övriga löneavdrag

28 Övriga kortfristiga skulder

Huvudkonton		Underkonton	
2810	Avräkning för factoring och belånade kontraktsfordringar	2811	Avräkning för factoring
		2812	Avräkning för belånade kontraktsfordringar
2820	Kortfristiga skulder till anställda*	2821	Löneskulder
		2822	Reseräkningar
		2823	Tantiem, gratifikationer
		2829	Övriga kortfristiga skulder till anställda
2830	Avräkning för annans räkning		
2840	Kortfristiga låneskulder*	2841	Kortfristig del av långfristiga skulder
		2849	Övriga kortfristiga låneskulder
2850	Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)		
2860	Kortfristiga skulder till koncernföretag	2861	Kortfristiga skulder till moderföretag
		2862	Kortfristiga skulder till dotterföretag
		2863	Kortfristiga skulder till andra koncernföretag
2870	Kortfristiga skulder till intresseföretag		
2880	Skuld erhållna bidrag		
2890	Övriga kortfristiga skulder*	2891	Skulder under indrivning
		2892	Inre reparationsfond/underhållsfond

Huvudkonton		Underkonton	
		2893	Skulder till närstående personer, kortfristig del
		2895	Derivat (kortfristiga skulder)
		2897	Mottagna depositioner, kortfristiga
		2898	Outtagen vinstutdelning
		2899	Övriga kortfristiga skulder

29 Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Huvudkonton		Underkonton	
2910	Upplupna löner*	2911	Löneskulder
		2912	Ackordsöverskott
		2919	Övriga upplupna löner
2920	Upplupna semesterlöner*		
2930	Upplupna pensionskostnader	2931	Upplupna pensionsutbetalningar
2940	Upplupna lagstadgade sociala och andra avgifter*	2941	Beräknade upplupna lagstadgade sociala avgifter
		2942	Beräknad upplupen särskild löneskatt
		2943	Beräknad upplupen särskild löneskatt på pensionskostnader, deklarationspost
		2944	Beräknad upplupen avkastningsskatt på pensionskostnader
2950	Upplupna avtalade sociala avgifter*	2951	Upplupna avtalade arbetsmarknadsförsäkringar
		2959	Upplupna avtalade pensionsförsäkringsavgifter, deklarationspost
2960	Upplupna räntekostnader*		
2970	Förutbetalda intäkter*	2971	Förutbetalda hyresintäkter
		2972	Förutbetalda medlemsavgifter
		2979	Övriga förutbetalda intäkter
2980	Upplupna avtalskostnader		
2990	Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter*	2991	Beräknat arvode för bokslut
		2992	Beräknat arvode för revision
		2993	Ospecificerad skuld till leverantörer
		2998	Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
		2999	OBS-konto*

3 Rörelsens inkomster/intäkter

30–34 Huvudintäkter (fria kontogrupper)

(nedanstående konton är enbart exempel)

Huvudkonton		Underkonton	
3000	Försäljning inom Sverige*	3001	Försäljning inom Sverige, 25 % moms*
		3002	Försäljning inom Sverige, 12 % moms*
		3003	Försäljning inom Sverige, 6 % moms*
		3004	Försäljning inom Sverige, momsfri*
3100	Försäljning av varor utanför Sverige*	3105	Försäljning varor till land utanför EU*
		3106	Försäljning varor till annat EU-land, momspliktig*
		3108	Försäljning varor till annat EU-land, momsfri*
3200	Försäljning VMB och omvänd moms*	3211	Försäljning positiv VMB, 25 % moms*
		3212	Försäljning negativ VMB, 25 % moms*
		3231	Försäljning inom byggsektorn, omvänd skatteskyldighet moms*
3300	Försäljning av tjänster utanför Sverige*	3305	Försäljning tjänster till land utanför EU*
		3308	Försäljning tjänster till annat EU-land*
3400	Försäljning, egna uttag*	3401	Egna uttag momspliktiga, 25 %*
		3402	Egna uttag momspliktiga, 12 %*
		3403	Egna uttag mompliktiga, 6 %*
		3404	Egna uttag, momsfria*

35 Fakturerade kostnader

Huvudkonton		Underkonton	
3500	Fakturerade kostnader (gruppkonto)*		
3510	Fakturerat emballage*	3511	Fakturerat emballage
		3518	Returnerat emballage
3520	Fakturerade frakter*	3521	Fakturerade frakter, EU-land*
		3522	Fakturerade frakter, export*
3530	Fakturerade tull- och speditionskostnader m.m.*		
3540	Faktureringsavgifter*	3541	Faktureringsavgifter, EU-land*
		3542	Faktureringsavgifter, export*
3550	Fakturerade resekostnader		

Huvudkonton		Underkonton	
3560	Fakturerade kostnader till koncernföretag	3561	Fakturerade kostnader till moderföretag
		3562	Fakturerade kostnader till dotterföretag
		3563	Fakturerade kostnader till andra koncernföretag
3570	Fakturerade kostnader till intresseföretag		
3590	Övriga fakturerade kostnader		

36 Rörelsens sidointäkter

Huvudkonton		Underkonton	
3600	Rörelsens sidointäkter (gruppkonto)*		
3610	Försäljning av material	3611	Försäljning av råmaterial
		3612	Försäljning av skrot
		3613	Försäljning av förbrukningsmaterial
		3619	Försäljning av övrigt material
3620	Tillfällig uthyrning av personal		
3630	Tillfällig uthyrning av transportmedel		
3670	Intäkter från värdepapper	3671	Försäljning av värdepapper
		3672	Utdelning från värdepapper
		3679	Övriga intäkter från värdepapper
3680	Management fees		
3690	Övriga sidointäkter		

37 Intäktskorrigeringar

Huvudkonton		Underkonton	
3700	Intäktskorrigeringar (gruppkonto)		
3710	Ofördelade intäktsreduktioner		
3730	Lämnade rabatter*	3731	Lämnade kassarabatter
		3732	Lämnade mängdrabatter
3740	Öres- och kronutjämning*		
3750	Punktskatter	3751	Intäktsförda punktskatter (kreditkonto)
		3752	Skuldförda punktskatter (debetkonto)
3790	Övriga intäktskorrigeringar		

38 Aktiverat arbete för egen räkning

Huvudkonton		Underkonton	
3800	Aktiverat arbete för egen räkning (gruppkonto)*		
3840	Aktiverat arbete (material)		
3850	Aktiverat arbete (omkostnader)		
3870	Aktiverat arbete (personal)		

39 Övriga rörelseintäkter

Huvudkonton		Underkonton	
3900	Övriga rörelseintäkter (gruppkonto)*		
3910	Hyres- och arrendeintäkter	3911	Hyresintäkter
		3912	Arrendeintäkter
		3913	Frivilligt momspliktiga hyresintäkter*
		3914	Övriga momspliktiga hyresintäkter
3920	Provisionsintäkter, licensintäkter och royalties	3921	Provisionsintäkter
		3922	Licensintäkter och royalties
		3925	Franchiseintäkter
3940	Orealiserad negativ värdeförändring på säkringsinstrument		
3950	Återvunna, tidigare avskrivna kundfordringar		
3960	Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär*		
3970	Vinst vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar*	3971	Vinst vid avyttring av immateriella anläggningstillgångar
		3972	Vinst vid avyttring av byggnader och mark
		3973	Vinst vid avyttring av maskiner och inventarier
3980	Erhållna offentliga stöd m.m.*	3981	Erhållna EU-bidrag
		3985	Erhållna statliga bidrag
		3987	Erhållna kommunala bidrag
		3988	Erhållna bidrag och ersättningar för personal
		3989	Övriga erhållna bidrag
3990	Övriga ersättningar och intäkter	3991	Konfliktersättning
		3992	Erhållna skadestånd
		3993	Erhållna donationer och gåvor
		3994	Försäkringsersättningar
		3995	Erhållet ackord på skulder av rörelsekaraktär
		3996	Erhållna reklambidrag

Huvudkonton		Underkonton	
		3997	Sjuklöneersättning
		3998	Sjukpenning
		3999	Övriga rörelseintäkter

4 Utgifter/kostnader för varor, material och vissa köpta tjänster

40–45 Inköp av varor och material (fria kontogrupper)

(nedanstående konton är enbart exempel)

Huvudkonton		Underkonton	
4000	Inköp av varor från Sverige*		
4200	Sålda varor VMB*	4211	Sålda varor positiv VMB, 25 % moms*
		4212	Sålda varor negativ VMB, 25 % moms*
4400	Inköpta tjänster i Sverige, omvänd skatteskyldighet*	4425	Inköpta tjänster i Sverige, omvänd skatteskyldighet, 25 % moms*
		4426	Inköpta tjänster i Sverige, omvänd skatteskyldighet, 12 % moms*
		4427	Inköpta tjänster i Sverige, omvänd skatteskyldighet, 6 % moms*
4500	Inköp från annat EU-land*	4515	Inköp av varor från annat EU-land, 25 % moms*
		4516	Inköp av varor från annat EU-land, 12 % moms*
		4517	Inköp av varor från annat EU-land, 6 % moms*
		4518	Inköp av varor från annat EU-land, momsfri*
		4535	Inköp av tjänster från annat EU-land, 25 % moms*
		4536	Inköp av tjänster från annat EU-land, 12 % moms*
		4537	Inköp av tjänster från annat EU-land, 6 % moms*
		4538	Inköp av tjänster från annat EU-land, momsfri*

46 Legoarbeten, underentreprenader

Huvudkonton		Underkonton
4600	Legoarbeten och underentreprenader (gruppkonto)*	

47 Reduktion av inköpspriser

Huvudkonton		Underkonton	
4700	Reduktion av inköpspriser (gruppkonto)*		
4730	Erhållna rabatter	4731	Erhållna kassarabatter
		4732	Erhållna mängdrabatter (inkl. bonus)
		4733	Erhållet aktivitetsstöd
4790	Övriga reduktioner av inköpspriser		

48 (Fri kontogrupp)

49 Förändring av lager, produkter i arbete och pågående arbeten

Huvudkonton		Underkonton	
4900	Förändring av lager (gruppkonto)*		
4910	Förändring av lager av råvaror*		
4920	Förändring av lager av tillsatsmaterial och förnödenheter*		
4930	Förändring av lager av halvfabrikat*	4931	Förändring av lager av köpta halvfabrikat*
		4932	Förändring av lager av egentillverkade halvfabrikat*
4940	Förändring av produkter i arbete*	4944	Förändring av produkter i arbete, material och utlägg
		4945	Förändring av produkter i arbete, omkostnader
		4947	Förändring av produkter i arbete, personalkostnader
4950	Förändring av lager av färdiga varor*		
4960	Förändring av lager av handelsvaror*		
4970	Förändring av pågående arbeten, nedlagda kostnader*	4974	Förändring av pågående arbeten, material och utlägg
		4975	Förändring av pågående arbeten, omkostnader
		4977	Förändring av pågående arbeten, personalkostnader
4980	Förändring av lager av värdepapper	4981	Sålda värdepappers anskaffningsvärde
		4987	Nedskrivning av värdepapper
		4988	Återföring av nedskrivning av värdepapper
4990	Förändring av lager och pågående arbeten (ofördelad)		

5–6 Övriga externa rörelseutgifter/kostnader

50 Lokalkostnader

Huvudkonton		Underkonton	
5000	Lokalkostnader (gruppkonto)		
5010	Lokalhyra*	5011	Hyra för kontorslokaler
		5012	Hyra för garage
		5013	Hyra för lagerlokaler
5020	El för belysning*		
5030	Värme*		
5040	Vatten och avlopp*		
5050	Lokaltillbehör		
5060	Städning och renhållning*	5061	Städning
		5062	Sophämtning
		5063	Hyra för sopcontainer
		5064	Snöröjning
		5065	Trädgårdsskötsel
5070	Reparation och underhåll av lokaler*		
5090	Övriga lokalkostnader	5098	Övriga lokalkostnader, avdragsgilla
		5099	Övriga lokalkostnader, ej avdragsgilla

51 Fastighetskostnader

Huvudkonton		Underkonton	
5100	Fastighetskostnader (gruppkonto)		
5110	Tomträttsavgäld/arrende		
5120	El för belysning*		
5130	Värme*	5131	Uppvärmning
		5132	Sotning
5140	Vatten och avlopp*		
5160	Städning och renhållning*	5161	Städning
		5162	Sophämtning
		5163	Hyra för sopcontainer
		5164	Snöröjning
		5165	Trädgårdsskötsel
5170	Reparation och underhåll av fastighet*		
5190	Övriga fastighetskostnader	5191	Fastighetsskatt/fastighetsavgift
		5192	Fastighetsförsäkringspremier
		5193	Fastighetsskötsel och förvaltning
		5198	Övriga fastighetskostnader, avdragsgilla
		5199	Övriga fastighetskostnader, ej avdragsgilla

52 Hyra av anläggningstillgångar

Huvudkonton		Underkonton	
5200	Hyra av anläggningstillgångar (gruppkonto)*		
5210	Hyra av maskiner och andra tekniska anläggningar	5211	Korttidshyra av maskiner och andra tekniska anläggningar
		5212	Leasing av maskiner och andra tekniska anläggningar
5220	Hyra av inventarier och verktyg	5221	Korttidshyra av inventarier och verktyg
		5222	Leasing av inventarier och verktyg
5250	Hyra av datorer	5251	Korttidshyra av datorer
		5252	Leasing av datorer
5290	Övriga hyreskostnader för anläggningstillgångar		

53 Energikostnader

Huvudkonton		Underkonton
5300	Energikostnader (gruppkonto)*	
5310	El för drift	
5320	Gas	
5330	Eldningsolja	
5340	Stenkol och koks	
5350	Torv, träkol, ved och annat träbränsle	
5360	Bensin, fotogen och motorbrännolja	
5370	Fjärrvärme, kyla och ånga	
5380	Vatten	
5390	Övriga energikostnader	

54 Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial

Huvudkonton		Underkonton
5400	Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial (gruppkonto)	
5410	Förbrukningsinventarier*	
5420	Programvaror*	
5430	Transportinventarier	
5440	Förbrukningsemballage	
5460	Förbrukningsmaterial*	
5480	Arbetskläder och skyddsmaterial	
5490	Övriga förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial	

55 Reparation och underhåll

Huvudkonton		Underkonton	
5500	Reparation och underhåll (gruppkonto)*		
5510	Reparation och underhåll av maskiner och andra tekniska anläggningar		
5520	Reparation och underhåll av inventarier, verktyg och datorer m.m.		
5530	Reparation och underhåll av installationer		
5550	Reparation och underhåll av förbrukningsinventarier		
5580	Underhåll och tvätt av arbetskläder		
5590	Övriga kostnader för reparation och underhåll		

56 Kostnader för transportmedel

Huvudkonton		Underkonton	
5600	Kostnader för transportmedel (gruppkonto)*		
5610	Personbilskostnader	5611	Drivmedel för personbilar*
		5612	Försäkring och skatt för personbilar*
		5613	Reparation och underhåll av personbilar*
		5615	Leasing av personbilar*
		5616	Trängselskatt, avdragsgill
		5619	Övriga personbilskostnader
5620	Lastbilskostnader		
5630	Truckkostnader		
5640	Kostnader för arbetsmaskiner		
5650	Traktorkostnader		
5660	Motorcykel-, moped- och skoterkostnader		
5670	Båt-, flygplans- och helikopterkostnader		
5690	Övriga kostnader för transportmedel		

57 Frakter och transporter

Huvudkonton		Underkonton	
5700	Frakter och transporter (gruppkonto)*		
5710	Frakter, transporter och försäkringar vid varudistribution		
5720	Tull- och speditionskostnader m.m.		
5730	Arbetstransporter		
5790	Övriga kostnader för frakter och transporter		

58 Resekostnader

Huvudkonton		Underkonton	
5800	Resekostnader (gruppkonto)*		
5810	Biljetter*		
5820	Hyrbilskostnader*		
5830	Kost och logi	5831	Kost och logi i Sverige*
		5832	Kost och logi i utlandet*
5890	Övriga resekostnader		

59 Reklam och PR

Huvudkonton		Underkonton
5900	Reklam och PR (gruppkonto)*	
5910	Annonsering	
5920	Utomhus- och trafikreklam	
5930	Reklamtrycksaker och direktreklam	
5940	Utställningar och mässor	
5950	Butiksreklam och återförsäljarreklam	
5960	Varuprover, reklamgåvor, presentreklam och tävlingar	
5970	Film-, radio-, TV- och internetreklam	
5980	PR, institutionell reklam och sponsring	
5990	Övriga kostnader för reklam och PR	

60 Övriga försäljningskostnader

Huvudkonton		Underkonton
6000	Övriga försäljningskostnader (gruppkonto)	
6010	Kataloger, prislistor m.m.	
6020	Egna facktidskrifter	

Huvudkonton		Underkonton	
6030	Speciella orderkostnader		
6040	Kontokortsavgifter		
6050	Försäljningsprovisioner	6055	Franchisekostnader o.dyl.
6060	Kreditförsäljningskostnader	6061	Kreditupplysning
		6062	Inkasso och KFM-avgifter
		6063	Kreditförsäkringspremier
		6064	Factoringavgifter
		6069	Övriga kreditförsäljningskostnader
6070	Representation	6071	Representation, avdragsgill*
		6072	Representation, ej avdragsgill*
6080	Bankgarantier		
6090	Övriga försäljningskostnader*		

61 Kontorsmateriel och trycksaker

Huvudkonton		Underkonton
6100	Kontorsmateriel och trycksaker (gruppkonto)*	
6110	Kontorsmateriel	
6150	Trycksaker	

62 Tele och post

Huvudkonton		Underkonton	
6200	Tele och post (gruppkonto)		
6210	Telekommunikation*	6211	Fast telefoni
		6212	Mobiltelefon
		6213	Mobilsökning
		6214	Fax
		6215	Telex
6230	Datakommunikation		
6250	Postbefordran*		

63 Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader

Huvudkonton		Underkonton	
6300	Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader (gruppkonto)		
6310	Företagsförsäkringar*		
6320	Självrisker vid skada		
6330	Förluster i pågående arbeten		
6340	Lämnade skadestånd	6341	Lämnade skadestånd, avdragsgilla
		6342	Lämnade skadestånd, ej avdragsgilla

Huvudkonton		Underkonton	
6350	Förluster på kundfordringar*	6351	Konstaterade förluster på kundfordringar
		6352	Befarade förluster på kundfordringar
6360	Garantikostnader	6361	Förändring av garantiavsättning
		6362	Faktiska garantikostnader
6370	Kostnader för bevakning och larm		
6380	Förluster på övriga kortfristiga fordringar		
6390	Övriga riskkostnader*		

64 Förvaltningskostnader

Huvudkonton		Underkonton	
6400	Förvaltningskostnader (gruppkonto)		
6410	Styrelsearvoden som inte är lön*		
6420	Ersättningar till revisor*	6421	Revision
		6422	Revisionsverksamhet utöver revision
		6423	Skatterådgivning – revisor
		6424	Övriga tjänster – revisor
6430	Management fees		
6440	Årsredovisning och delårsrapporter		
6450	Bolagsstämma/års- eller föreningsstämma		
6490	Övriga förvaltningskostnader		

65 Övriga externa tjänster

Huvudkonton		Underkonton
6500	Övriga externa tjänster (gruppkonto)	
6510	Mätningskostnader	
6520	Ritnings- och kopieringskostnader	
6530	Redovisningstjänster*	
6540	IT-tjänster*	
6550	Konsultarvoden*	
6560	Serviceavgifter till branschorganisationer*	
6570	Bankkostnader*	
6580	Advokat- och rättegångskostnader	
6590	Övriga externa tjänster*	

66–67 (Fria kontogrupper)

68 Inhyrd personal

Huvudkonton		Underkonton
6800	Inhyrd personal (gruppkonto)*	
6810	Inhyrd produktionspersonal	
6820	Inhyrd lagerpersonal	
6830	Inhyrd transportpersonal	
6840	Inhyrd kontors- och ekonomipersonal	
6850	Inhyrd IT-personal	
6860	Inhyrd marknads- och försäljningspersonal	
6870	Inhyrd restaurang- och butikspersonal	
6880	Inhyrda företagsledare	
6890	Övrig inhyrd personal	

69 Övriga externa kostnader

Huvudkonton		Underkonton	
6900	Övriga externa kostnader (gruppkonto)		
6910	Licensavgifter och royalties		
6920	Kostnader för egna patent		
6930	Kostnader för varumärken m.m.		
6940	Kontroll-, provnings- och stämpelavgifter		
6950	Tillsynsavgifter myndigheter		
6970	Tidningar, tidskrifter och facklitteratur*		
6980	Föreningsavgifter*	6981	Föreningsavgifter, avdragsgilla
		6982	Föreningsavgifter, ej avdragsgilla
6990	Övriga externa kostnader	6991	Övriga externa kostnader, avdragsgilla*
		6992	Övriga externa kostnader, ej avdragsgilla*
		6993	Lämnade bidrag och gåvor
		6996	Betald utländsk inkomstskatt
		6997	Obetald utländsk inkomstskatt
		6998	Utländsk moms
		6999	Ingående moms, blandad verksamhet

7 Utgifter/kostnader för personal, avskrivningar m.m.

70 Löner till kollektivanställda

Huvudkonton		Underkonton	
7000	Löner till kollektivanställda (gruppkonto)		
7010	Löner till kollektivanställda*	7011	Löner till kollektivanställda
		7012	Vinstandelar till kollektivanställda
		7013	Löner till kollektivanställda under 26 år
		7014	Löner till kollektivanställda (nya pensionssystemet)
		7015	Löner till kollektivanställda (avgiftsbefriade)
		7016	Vinstandelar till kollektivanställda (avgiftsbefriade)
		7017	Avgångsvederlag till kollektivanställda
		7018	Bruttolöneavdrag, kollektivanställda
		7019	Upplupna löner och vinstandelar till kollektivanställda
7030	Löner till kollektivanställda (utlandsanställda)	7031	Löner till kollektivanställda (utlandsanställda)
		7032	Vinstandelar till kollektivanställda (utlandsanställda)
		7033	Löner till kollektivanställda under 26 år (utlandsanställda)
		7034	Löner till kollektivanställda (nya pensionssystemet) (utlandsanställda)
		7035	Löner till kollektivanställda (avgiftsbefriade) (utlandsanställda)
		7036	Vinstandelar till kollektivanställda (avgiftsbefriade) (utlandsanställda)
		7037	Avgångsvederlag till kollektivanställda (utlandsanställda)
		7038	Bruttolöneavdrag, kollektivanställda (utlandsanställda)
		7039	Upplupna löner och vinstandelar till kollektivanställda (utlandsanställda)
7080	Löner till kollektivanställda för ej arbetad tid	7081	Sjuklöner till kollektivanställda
		7082	Semesterlöner till kollektivanställda
		7083	Föräldraersättning till kollektivanställda

Huvudkonton		Underkonton	
		7089	Övriga löner till kollektivanställda för ej arbetad tid
7090	Förändring av semesterlöneskuld*		

71 (Fri kontogrupp)

72 Löner till tjänstemän och företagsledare

Huvudkonton		Underkonton	
7200	Löner till tjänstemän och företagsledare (gruppkonto)		
7210	Löner till tjänstemän*	7211	Löner till tjänstemän
		7212	Vinstandelar till tjänstemän
		7213	Löner till tjänstemän under 26 år
		7214	Löner till tjänstemän (nya pensionssystemet)
		7215	Löner till tjänstemän (avgiftsbefriade)
		7216	Vinstandelar till tjänstemän (avgiftsbefriade)
		7217	Avgångsvederlag till tjänstemän
		7218	Bruttolöneavdrag, tjänstemän
		7219	Upplupna löner och vinstandelar till tjänstemän
7220	Löner till företagsledare*	7221	Löner till företagsledare
		7222	Tantiem till företagsledare
		7223	Löner till företagsledare under 26 år
		7224	Löner till företagsledare (nya pensionssystemet)
		7225	Löner till företagsledare (avgiftsbefriade)
		7227	Avgångsvederlag till företagsledare
		7228	Bruttolöneavdrag, företagsledare
		7229	Upplupna löner och tantiem till företagsledare
7230	Löner till tjänstemän och företagsledare (utlandsanställda)	7231	Löner till tjänstemän och företagsledare (utlandsanställda)
		7232	Vinstandelar till tjänstemän och företagsledare (utlandsanställda)
		7233	Löner till tjänstemän och företagsledare under 26 år (utlandsanställda)
		7234	Löner till tjänstemän och företagsledare (nya pensionssystemet) (utlandsanställda)

Huvudkonton		Underkonton	
		7235	Löner till tjänstemän och företagsledare (avgiftsbefriade) (utlandsanställda)
		7236	Vinstandelar till tjänstemän och företagsledare (avgiftsbefriade) (utlandsanställda)
		7237	Avgångsvederlag till tjänstemän och företagsledare (utlandsanställda)
		7238	Bruttolöneavdrag, tjänstemän och företagsledare (utlandsanställda)
		7239	Upplupna löner och vinstandelar till tjänstemän och företagsledare (utlandsanställda)
7240	Styrelsearvoden*		
7280	Löner till tjänstemän och företagsledare för ej arbetad tid	7281	Sjuklöner till tjänstemän
		7282	Sjuklöner till företagsledare
		7283	Föräldraersättning till tjänstemän
		7284	Föräldraersättning till företagsledare
		7285	Semesterlöner till tjänstemän
		7286	Semesterlöner till företagsledare
		7288	Övriga löner till tjänstemän för ej arbetad tid
		7289	Övriga löner till företagsledare för ej arbetad tid
7290	Förändring av semesterlöneskuld*	7291	Förändring av semesterlöneskuld till tjänstemän
		7292	Förändring av semesterlöneskuld till företagsledare

73 Kostnadsersättningar och förmåner

Huvudkonton		Underkonton	
7300	Kostnadsersättningar och förmåner (gruppkonto)		
7310	Kontanta extraersättningar*	7311	Ersättningar för sammanträden m.m.
		7312	Ersättningar för förslagsverksamhet och uppfinningar
		7313	Ersättningar för/bidrag till bostadskostnader
		7314	Ersättningar för/bidrag till måltidskostnader
		7315	Ersättningar för/bidrag till resor till och från arbetsplatsen

Huvudkonton		Underkonton	
		7316	Ersättningar för/bidrag till arbetskläder
		7317	Ersättningar för/bidrag till arbetsmaterial och arbetsverktyg
		7318	Felräkningspengar
		7319	Övriga kontanta extraersättningar
7320	Traktamenten vid tjänsteresa	7321	Skattefria traktamenten, Sverige*
		7322	Skattepliktiga traktamenten, Sverige*
		7323	Skattefria traktamenten, utlandet*
		7324	Skattepliktiga traktamenten, utlandet*
7330	Bilersättningar	7331	Skattefria bilersättningar*
		7332	Skattepliktiga bilersättningar*
		7333	Ersättning för trängselskatt, skattefri
7350	Ersättningar för föreskrivna arbetskläder		
7370	Representationsersättningar		
7380	Kostnader för förmåner till anställda*	7381	Kostnader för fri bostad
		7382	Kostnader för fria eller subventionerade måltider
		7383	Kostnader för fria resor till och från arbetsplatsen
		7384	Kostnader för fria eller subventionerade arbetskläder
		7385	Kostnader för fri bil*
		7386	Subventionerad ränta
		7387	Kostnader för lånedatorer
		7388	Anställdas ersättning för erhållna förmåner
		7389	Övriga kostnader för förmåner
7390	Övriga kostnadsersättningar och förmåner*	7391	Kostnad för trängselskatteförmån
		7392	Kostnad för förmån av hushållsnära tjänster

Redovisning

74 Pensionskostnader

Huvudkonton		Underkonton	
7400	Pensionskostnader (gruppkonto)		
7410	Pensionsförsäkringspremier*	7411	Premier för kollektiva pensionsförsäkringar
		7412	Premier för individuella pensionsförsäkringar
		7418	Återbäring från försäkringsföretag

Huvudkonton		Underkonton	
7420	Förändring av pensionsskuld		
7430	Avdrag för räntedel i pensionskostnad		
7440	Förändring av pensionsstiftelsekapital	7441	Avsättning till pensionsstiftelse
		7448	Gottgörelse från pensionsstiftelse
7460	Pensionsutbetalningar	7461	Pensionsutbetalningar till f.d. kollektivanställda
		7462	Pensionsutbetalningar till f.d. tjänstemän
		7463	Pensionsutbetalningar till f.d. företagsledare
7470	Förvaltnings- och kreditförsäkringsavgifter		
7490	Övriga pensionskostnader*		

75 Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal

Huvudkonton		Underkonton	
7500	Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal (gruppkonto)		
7510	Lagstadgade sociala avgifter	7511	Sociala avgifter för löner och ersättningar*
		7512	Sociala avgifter för förmånsvärden*
		7515	Sociala avgifter på skattepliktiga kostnadsersättningar
		7516	Sociala avgifter på arvoden
		7518	Sociala avgifter på bruttolöneavdrag m.m.
		7519	Sociala avgifter för semester- och löneskulder*
7520	Arbetsgivaravgifter (nya pensionssystemet)*	7521	Arbetsgivaravgifter för löner och ersättningar (nya pensionssystemet)
		7522	Arbetsgivaravgifter för förmånsvärden (nya pensionssystemet)
		7525	Arbetsgivaravgifter på skattepliktiga kostnadsersättningar (nya pensionssystemet)
		7526	Arbetsgivaravgifter på arvoden (nya pensionssystemet)
		7528	Arbetsgivaravgifter på bruttolöneavdrag m.m. (nya pensionssystemet)
		7529	Arbetsgivaravgifter för semester- och löneskulder (nya pensionssystemet)

Huvudkonton		Underkonton	
7530	Särskild löneskatt*	7531	Särskild löneskatt för vissa försäkringsersättningar m.m.
		7532	Särskild löneskatt pensionskostnader, deklarationspost
		7533	Särskild löneskatt pensionskostnader
7550	Avkastningsskatt på pensionsmedel		
7560	Arbetsgivaravgifter under 26 år*		
7570	Premier för arbetsmarknadsförsäkringar*	7571	Arbetsmarknadsförsäkringar
		7572	Arbetsmarknadsförsäkringar pensionsförsäkringspremier, deklarationspost
7580	Gruppförsäkringspremier*	7581	Grupplivförsäkringspremier
		7582	Gruppsjukförsäkringspremier
		7583	Gruppolycksfallsförsäkringspremier
		7589	Övriga gruppförsäkringspremier
7590	Övriga sociala och andra avgifter enligt lag och avtal*		

76 Övriga personalkostnader

Huvudkonton		Underkonton	
7600	Övriga personalkostnader (gruppkonto)*		
7610	Utbildning*		
7620	Sjuk- och hälsovård	7621	Sjuk- och hälsovård, avdragsgill*
		7622	Sjuk- och hälsovård, ej avdragsgill*
		7623	Sjukvårdsförsäkring,ej avdragsgill
7630	Personalrepresentation	7631	Personalrepresentation, avdragsgill*
		7632	Personalrepresentation, ej avdragsgill*
7650	Sjuklöneförsäkring		
7670	Förändring av personalstiftelsekapital	7671	Avsättning till personalstiftelse
		7678	Gottgörelse från personalstiftelse
7690	Övriga personalkostnader	7691	Personalrekrytering
		7692	Begravningshjälp
		7693	Fritidsverksamhet
		7699	Övriga personalkostnader

77 Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar

Huvudkonton		Underkonton
7710	Nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar	
7720	Nedskrivningar av byggnader och mark*	
7730	Nedskrivningar av maskiner och inventarier*	
7740	Nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar	
7760	Återföring av nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar	
7770	Återföring av nedskrivningar av byggnader och mark	
7780	Återföring av nedskrivningar av maskiner och inventarier	
7790	Återföring av nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar	

78 Avskrivningar enligt plan

Huvudkonton		Underkonton	
7810	Avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar*	7811	Avskrivningar på balanserade utgifter
		7812	Avskrivningar på koncessioner m.m.
		7813	Avskrivningar på patent
		7814	Avskrivningar på licenser
		7815	Avskrivningar på varumärken
		7816	Avskrivningar på hyresrätter
		7817	Avskrivningar på goodwill
		7819	Avskrivningar på övriga immateriella anläggningstillgångar
7820	Avskrivningar på byggnader och markanläggningar*	7821	Avskrivningar på byggnader
		7824	Avskrivningar på markanläggningar
		7829	Avskrivningar på övriga byggnader
7830	Avskrivningar på maskiner och inventarier*	7831	Avskrivningar på maskiner och andra tekniska anläggningar
		7832	Avskrivningar på inventarier och verktyg
		7833	Avskrivningar på installationer
		7834	Avskrivningar på bilar och andra transportmedel
		7835	Avskrivningar på datorer

Huvudkonton		Underkonton	
		7836	Avskrivningar på leasade tillgångar
		7839	Avskrivningar på övriga maskiner och inventarier
7840	Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet		

79 Övriga rörelsekostnader

Huvudkonton		Underkonton	
7940	Orealiserad positiv värdeförändring på säkringsinstrument†		
7960	Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär		
7970	Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar*	7971	Förlust vid avyttring av immateriella anläggningstillgångar
		7972	Förlust vid avyttring av byggnader och mark
		7973	Förlust vid avyttring av maskiner och inventarier
7990	Övriga rörelsekostnader*		

8 Finansiella och andra inkomster/intäkter och utgifter/kostnader

80 Resultat från andelar i koncernföretag

Huvudkonton		Underkonton	
8010	Utdelning på andelar i koncernföretag	8012	Utdelning på andelar i dotterföretag
		8013	Utdelning på andelar i andra koncernföretag
		8014	Koncernbidrag
		8016	Insatsemission, koncernföretag
		8019	Övriga utdelningar på andelar i koncernföretag
8020	Resultat vid försäljning av andelar i koncernföretag	8022	Resultat vid försäljning av andelar i dotterföretag
		8023	Resultat vid försäljning av andelar i andra koncernföretag
8030	Resultatandelar från handelsbolag (dotterföretag)		
8070	Nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag	8072	Nedskrivningar av andelar i dotterföretag
		8073	Nedskrivningar av andelar i andra koncernföretag
		8076	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos moderföretag
		8077	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos dotterföretag

Huvudkonton		Underkonton	
		8078	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos andra koncern-företag
8080	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag	8082	Återföringar av nedskrivningar av andelar i dotterföretag
		8083	Återföringar av nedskrivningar av andelar i andra koncernföretag
		8086	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos moder-företag
		8087	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos dotter-företag
		8088	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos andra koncernföretag

81 Resultat från andelar i intresseföretag

Huvudkonton		Underkonton	
8110	Utdelning på andelar i intresse-företag	8112	Utdelningar från intresseföretag
		8116	Insatsemission, intresseföretag
8120	Resultat vid försäljning av andelar i intresseföretag		
8130	Resultatandelar från handelsbolag (intresseföretag)		
8170	Nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos intresseföretag	8171	Nedskrivningar av andelar i intresseföretag
		8172	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag
8180	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos intresseföretag	8181	Återföringar av nedskrivningar av andelar i intresseföretag
		8182	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag

82 Resultat från övriga värdepapper och långfristiga fordringar (anläggningstillgångar)

Huvudkonton		Underkonton	
8210	Utdelningar på andelar i andra fö-retag*	8212	Utdelningar, övriga företag
		8216	Insatsemissioner, övriga företag
8220	Resultat vid försäljning av värde-papper i och långfristiga fordringar hos andra företag*	8221	Resultat vid försäljning av andelar i andra företag
		8222	Resultat vid försäljning av långfris-tiga fordringar hos andra företag
		8223	Resultat vid försäljning av derivat (långfristiga värdepappersinnehav)

Huvudkonton		Underkonton	
8230	Valutakursdifferenser på långfristiga fordringar	8231	Valutakursvinster på långfristiga fordringar
		8236	Valutakursförluster på långfristiga fordringar
8240	Resultatandelar från handelsbolag (andra företag)		
8250	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos och värdepapper i andra företag*	8251	Ränteintäkter från långfristiga fordringar
		8252	Ränteintäkter från övriga värdepapper
		8254	Skattefria ränteintäkter, långfristiga tillgångar
8260	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos koncernföretag	8261	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos moderföretag
		8262	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos dotterföretag
		8263	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos andra koncernföretag
8270	Nedskrivningar av innehav av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag*	8271	Nedskrivningar av andelar i andra företag
		8272	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos andra företag
		8273	Nedskrivningar av övriga värdepapper hos andra företag
8280	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag	8281	Återföringar av nedskrivningar av andelar i andra företag
		8282	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos andra företag
		8283	Återföringar av nedskrivningar av övriga värdepapper i andra företag
8290	Orealiserade värdeförändringar på anläggningstillgångar†	8291	Orealiserade värdeförändringar på anläggningstillgångar†
		8295	Orealiserade värdeförändringar på derivatinstrument†

83 Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

Huvudkonton		Underkonton	
8310	Ränteintäkter från omsättningstillgångar*	8311	Ränteintäkter från bank
		8312	Ränteintäkter från kortfristiga placeringar
		8313	Ränteintäkter från kortfristiga fordringar
		8314	Skattefria ränteintäkter*

Huvudkonton		Underkonton	
		8317	Ränteintäkter för dold räntekompensation
		8319	Övriga ränteintäkter från omsättningstillgångar
8320	Orealiserade värdeförändringar på omsättningstillgångar†	8321	Orealiserade värdeförändringar på omsättningstillgångar†
		8325	Orealiserade värdeförändringar på derivatinstrument (omsättningstillgångar)†
8330	Valutakursdifferenser på kortfristiga fordringar och placeringar*	8331	Valutakursvinster på kortfristiga fordringar och placeringar
		8336	Valutakursförluster på kortfristiga fordringar och placeringar
8340	Utdelningar på kortfristiga placeringar*		
8350	Resultat vid försäljning av kortfristiga placeringar*		
8360	Övriga ränteintäkter från koncernföretag	8361	Övriga ränteintäkter från moderföretag
		8362	Övriga ränteintäkter från dotterföretag
		8363	Övriga ränteintäkter från andra koncernföretag
8370	Nedskrivningar av kortfristiga placeringar		
8380	Återföringar av nedskrivningar av kortfristiga placeringar		
8390	Övriga finansiella intäkter*		

84 Räntekostnader och liknande resultatposter

Huvudkonton		Underkonton	
8400	Räntekostnader (gruppkonto)		
8410	Räntekostnader för långfristiga skulder*	8411	Räntekostnader för obligations-, förlags- och konvertibla lån
		8412	Räntedel i årets pensionskostnad
		8413	Räntekostnader för checkräkningskredit
		8414	Räntekostnader för byggnadskreditiv
		8415	Räntekostnader för andra skulder till kreditinstitut
		8417	Räntekostnader för dold räntekompensation m.m.
		8418	Avdragspost för räntesubventioner
		8419	Övriga räntekostnader för långfristiga skulder

Huvudkonton		Underkonton	
8420	Räntekostnader för kortfristiga skulder*	8421	Räntekostnader till kreditinstitut
		8422	Dröjsmålsräntor för leverantörsskulder*
		8423	Räntekostnader för skatter och avgifter*
		8429	Övriga räntekostnader för kortfristiga skulder
8430	Valutakursdifferenser på skulder*	8431	Valutakursvinster på skulder
		8436	Valutakursförluster på skulder
8440	Erhållna räntebidrag		
8450	Orealiserade värdeförändringar på skulder†	8451	Orealiserade värdeförändringar på skulder†
		8455	Orealiserade värdeförändringar på säkringsinstrument†
8460	Räntekostnader till koncernföretag	8461	Räntekostnader till moderföretag
		8462	Räntekostnader till dotterföretag
		8463	Räntekostnader till andra koncernföretag
8480	Aktiverade ränteutgifter†		
8490	Övriga skuldrelaterade poster	8491	Erhållet ackord på skulder till kreditinstitut m.m.

85–86 (Fria kontogrupper)

87 Extraordinära intäkter och kostnader

Huvudkonton		Underkonton
8710	Extraordinära intäkter	
8750	Extraordinära kostnader	

88 Bokslutsdispositioner

Huvudkonton		Underkonton	
Förändring av periodiseringsfonder för juridisk person och enskild näringsidkare			
8810	Förändring av periodiseringsfond	8811	Avsättning till periodiseringsfond*
		8819	Återföring från periodiseringsfond*
Bokslutsdispositioner för samtliga företagsformer			
8820	Mottagna koncernbidrag		
8830	Lämnade koncernbidrag		
8840	Lämnade gottgörelser		
8850	Förändring av överavskrivningar*	8851	Förändring av överavskrivningar, immateriella anläggningstillgångar
		8852	Förändring av överavskrivningar, byggnader och markanläggningar
		8853	Förändring av överavskrivningar, maskiner och inventarier

Huvudkonton		Underkonton	
8860	Förändring av ersättningsfond	8861	Avsättning till ersättningsfond för inventarier
		8862	Avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar
		8863	Avsättning till ersättningsfond för mark
		8864	Avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel
		8865	Ianspråktagande av ersättningsfond för avskrivningar
		8866	Ianspråktagande av ersättningsfond för annat än avskrivningar
		8869	Återföring från ersättningsfond
8880	Förändring av obeskattade intäkter	8881	Avsättning till upphovsmannakonto†
		8882	Återföring från upphovsmannakonto†
		8885	Avsättning till skogskonto
		8886	Återföring från skogskonto
8890	Övriga bokslutsdispositioner	8891	Förändring av skillnad mellan bokförd och faktisk pensionsskuld
		8892	Nedskrivningar av konsolideringskaraktär av anläggningstillgångar
		8896	Förändring av lagerreserv
		8899	Övriga bokslutsdispositioner

89 Skatter och årets resultat

Huvudkonton		Underkonton	
8910	Skatt som belastar årets resultat*		
8920	Skatt på grund av ändrad beskattning		
8930	Restituerad skatt		
8940	Uppskjuten skatt†		
8980	Övriga skatter		
8990	Resultat*	8999	Årets resultat*

INKOMSTDEKLARATION 3 – TAX 2013

Ideella föreningar, stiftelser m.fl.

Balansräkning 977
Tillgångar 977
Eget kapital och skulder 977
Resultaträkning 979

Balansräkning

Tillgångar

Anläggningstillgångar

Fältkod	Rad Ink 3	Benämning	Konton i BAS 2012
8720	5.1	Immateriella anläggningstillgångar	10xx
8721	5.2	Byggnader och markanläggningar	11xx (exkl. 1130)
8722	5.3	Mark och andra tillgångar som inte får skrivas av	1130, 1291
8723	5.4	Maskiner och inventarier	121x–128x
8724	5.5	Finansiella anläggningstillgångar	13xx
8725	5.6	Övriga anläggningstillgångar	129x (exkl. 1291)

Omsättningstillgångar

Fältkod	Rad Ink 3	Benämning	Konton i BAS 2012
8726	5.7	Varulager	14xx
8727	5.8	Kundfordringar	15xx
8728	5.9	Övriga fordringar	16xx, 18xx
8729	5.10	Upplupna intäkter och förutbetalda kostnader	17xx
8730	5.11	Kassa och bank	19xx

Eget kapital och skulder

Eget kapital

Fältkod	Rad Ink 3	Benämning	Konton i BAS 2012
8735	5.12	Eget kapital	206x–207x

Obeskattade reserver

Fältkod	Rad Ink 3	Benämning	Konton i BAS 2012
8736	5.13	Periodiseringsfonder	211x–212x
8737	5.14	Övriga obeskattade reserver	215x–219x

Avsättningar

Fält-kod	Rad Ink 3	Benämning	Konton i BAS 2012
8738	5.15	Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	221x, 223x
8739	5.16	Övriga avsättningar	222x, 224x–229x

Skulder

Fält-kod	Rad Ink 3	Benämning	Konton i BAS 2012
8740	5.17	Låneskulder	23xx, 241x–243x, 245x, 248x–249x
8741	5.18	Skatteskulder	25xx
8742	5.19	Leverantörsskulder	244x, 246x–247x
8743	5.20	Övriga skulder	26xx–28xx
8744	5.21	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	29xx

Resultaträkning

Fältkod	Rad Ink 3	Benämning	Konton i BAS 2012
8650	6.1	Medlemsavgifter	[1]
8651	6.2	Serviceavgifter	[1]
8652	6.3	Gåvor och bidrag	[1]
8653	6.4	Nettoomsättning	30xx–38xx
8654	6.5	Övriga intäkter	39xx
8750	6.6	Varor och legoarbeten	40xx–49xx
8751	6.7	Övriga externa kostnader	50xx–69xx
8752	6.8	Personalkostnader	70xx–76xx
8753	6.9	Av- och nedskrivningar	77xx–78xx
8754	6.10	Övriga rörelsekostnader	79xx
8655	6.11	Resultat från andelar i koncern- och intresseföretag (+)	801x–803x, 811x–813x
8755	6.11	Resultat från andelar i koncern- och intresseföretag (–)	802x–803x, 812x–813x
8656	6.12	Resultat vid avyttring av övriga finansiella anläggningstillgångar (+)	821x–826x, 829x
8756	6.12	Resultat vid avyttring av övriga finansiella anläggningstillgångar (–)	822x–824x, 829x
8657	6.13	Övriga finansiella intäkter t.ex. ränteintäkter och utdelningar	83xx (exkl. 837x–838x)
8757	6.14	Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar	807x–808x, 817x–818x, 827x–828x, 837x–838x
8758	6.15	Räntekostnader och liknande resultatposter	84xx
8658	6.16	Extraordinära intäkter	871x
8759	6.17	Extraordinära kostnader	875x
8659	6.18	Återföring av periodiseringsfond	8810, 8819
8760	6.19	Avsättning till periodiseringsfond	8810, 8811
8660	6.20	Övriga bokslutsdispositioner t.ex. mottagna koncernbidrag (+)	882x, 885x, 8860, 8865–8869, 8880, 8882, 8886, 889x
8761	6.20	Övriga bokslutsdispositioner t.ex. mottagna koncernbidrag (–)	883x, 885x, 8860, 8861–8864, 8880, 8881, 8892, 8885, 889x
8762	6.21	Skatter	89xx (exkl. 899x)
8665	6.22	Resultat enligt redovisning	899x

[1] BAS-kontoplanen innehåller inga standardiserade konton för medlemsavgifter, erhållna gåvor eller erhållna bidrag relaterade till den ideella verksamheten. De konton som ska kopplas till fältkod 8650, 8651 och 8652 måste företaget självt lägga in i kontoplanen.

KONTOPLAN FRÅN BASORGANISATIONEN

BAS 2013 – Förenklat årsbokslut (K1)

1 Tillgångar 981
10 Immateriella anläggningstillgångar 981
11 Byggnader och mark 981
12 Maskiner och inventarier 981
13 Övriga anläggningstillgångar 982
14 Lager 982
15 Kundfordringar 982
16 Övriga fordringar 982
17 Förskott till leverantörer 982
19 Kassa och bank 982
2 Eget kapital och skulder 983
20 Eget kapital 983
23 Låneskulder 984
24 Skulder till leverantörer 984
26 Moms och särskilda punktskatter 984
27 Personalens skatter, avgifter och löneavdrag 985
29 Övriga skulder 985
3 Rörelsens inkomster/intäkter 986
30–34 Huvudintäkter 986
35 Fakturerade kostnader 986
37 Intäktskorrigeringar 986
39 Övriga rörelseintäkter 986
4 Utgifter/kostnader för varor, material och vissa köpta tjänster 986
40–45 Inköp av varor och material 986
46 Legoarbeten, underentreprenader 986
47 Reduktion av inköpspriser 986
49 Förändring av lager 986
5–6 Övriga externa rörelseutgifter/kostnader 987
50 Lokalkostnader 987
51 Fastighetskostnader 987
52 Hyra av anläggningstillgångar 987
54 Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial 987
55 Reparation och underhåll 987
56 Kostnader för transportmedel 987
57 Frakter och transporter 987
58 Resekostnader 988
59 Reklam och PR 988
60 Övriga försäljningskostnader 988
61 Kontorsmateriel och trycksaker 988
62 Tele och post 988
63 Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader 988
65 Övriga externa tjänster 988
68 Inhyrd personal 988
69 Övriga kostnader 988
7 Utgifter/kostnader för personal, avskrivningar m.m. 989
70 Löner till anställda 989
73 Kostnadsersättningar och förmåner 989
74 Pensionskostnader 989
75 Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal 989
76 Övriga personalkostnader 989
77 Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar 989

78 Avskrivningar 989
79 Övriga rörelsekostnader 990
8 Finansiella och andra inkomster/intäkter och utgifter/kostnader 990
83 Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter 990
84 Räntekostnader och liknande resultatposter 990
88 Bokslutsdispositioner 990
89 Årets resultat 990

1 Tillgångar

10 Immateriella anläggningstillgångar

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
1000	Immateriella anläggningstillgångar	B1	1009	Årets avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar	B1

11 Byggnader och mark

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
1110	Byggnader	B2	1119	Ackumulerade avskrivningar på byggnader	B2
1130	Mark	B3			
1150	Markanläggningar	B2	1159	Ackumulerade avskrivningar på markanläggningar	B2
1180	Pågående nyanläggningar och förskott för byggnader och mark	B3			

12 Maskiner och inventarier

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
1220	Maskiner och inventarier	B4	1221	Årets nyanskaffning av maskiner och inventarier	B4
			1222	Årets ersättning för maskiner och inventarier	B4
			1229	Årets avskrivningar på maskiner och inventarier	B4
1230	Byggnads- och markinventarier	B4	1231	Årets nyanskaffning av byggnads- och markinventarier	B4
			1232	Årets ersättning för byggnads- och markinventarier	B4
			1239	Årets avskrivningar på byggnads- och markinventarier	B4
1240	Bilar och andra transportmedel	B4	1241	Årets nyanskaffning av bilar och andra transportmedel	B4
			1242	Årets ersättning för bilar och andra transportmedel	B4

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
			1249	Årets avskrivningar på bilar och andra transportmedel	B4

13 Övriga anläggningstillgångar

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
1300	Andelar	B5			

14 Lager

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
1400	Lager	B6			

15 Kundfordringar

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
1500	Kundfordringar	B7			

16 Övriga fordringar

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
1600	Övriga fordringar	B8			
1650	Momsfordran	B8			

17 Förskott till leverantörer

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
1700	Förskott till leverantörer	B8			

19 Kassa och bank

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
1910	Kassa	B9			
1920	PlusGiro	B9			
1930	Företagskonto/checkkonto/affärskonto	B9			
1940	Övriga bankkonton	B9			
1970	Särskilda bankkonton	B9			

2 Eget kapital och skulder

20 Eget kapital

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
2010	Eget kapital, delägare 1	B10	2011	Egna varuuttag	B10
			2012	Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)	B10
			2013	Övriga egna uttag	B10
			2014	Uttag förmåner	B10
			2017	Egna insättningar	B10
			2019	Årets resultat, delägare 1	B10
2020	Eget kapital, delägare 2	B10		Se delägare 1	
2030	Eget kapital, delägare 3	B10		Se delägare 1	
2040	Eget kapital, delägare 4	B10		Se delägare 1	
2050	Avsättning till expansionsfond	U2			
2060	Ersättningsfond	U3			
2070	Insatsemissioner, avbetalningsplan på skog, skogskonto, upphovsmannakonto	U4			
2080	Periodiseringsfonder	U1	2081	Periodiseringsfond vid 2010 års taxering	U1
			2082	Periodiseringsfond vid 2011 års taxering	U1
			2083	Periodiseringsfond vid 2012 års taxering	U1
			2084	Periodiseringsfond vid 2013 års taxering	U1
			2085	Periodiseringsfond 2013	U1
			2086	Periodiseringsfond 2014	U1
			2087	Periodiseringsfond vid 2007 års taxering	U1
			2088	Periodiseringsfond vid 2008 års taxering	U1
			2089	Periodiseringsfond vid 2009 års taxering	U1
2090	Utjämningskonto upplysningar 1–4				

23 Låneskulder

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
2330	Checkräkningskredit	B13			
2350	Skulder till kreditinstitut	B13			
2390	Övriga låneskulder	B13			

24 Skulder till leverantörer

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
2440	Leverantörsskulder	B15			

26 Moms och särskilda punktskatter

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
2610	Utgående moms, 25 %	B14	2611	Utgående moms på försäljning inom Sverige, 25 %	B14
			2612	Utgående moms på egna uttag, 25 %	B14
			2613	Utgående moms för uthyrning, 25 %	B14
			2614	Beräknad utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet, 25 %	B14
			2615	Beräknad utgående moms på varuförvärv från annat EU-land, 25 %	B14
			2617	Utgående moms omvänd skattskyldighet varor och tjänster i Sverige, 25 %	B14
			2618	Vilande utgående moms, 25 %	B14
2620	Utgående moms, 12 %	B14	2621	Utgående moms på försäljning inom Sverige, 12 %	B14
			2622	Utgående moms på egna uttag, 12 %	B14
			2623	Utgående moms för uthyrning, 12 %	B14
			2624	Beräknad utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet, 12 %	B14
			2625	Beräknad utgående moms på varuförvärv från utlandet, 12 %	B14
			2627	Utgående moms omvänd skattskyldighet varor och tjänster i Sverige, 12 %	B14
			2628	Vilande utgående moms, 12 %	B14

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
2630	Utgående moms, 6 %	B14	2631	Utgående moms på försäljning inom Sverige, 6 %	B14
			2632	Utgående moms på egna uttag, 6 %	B14
			2633	Utgående moms för uthyrning, 6 %	B14
			2634	Beräknad utgående moms på tjänsteförvärv från utlandet, 6 %	B14
			2635	Beräknad utgående moms på varuförvärv från utlandet, 6 %	B14
			2637	Utgående moms omvänd skattskyldighet varor och tjänster i Sverige, 6 %	B14
			2638	Vilande utgående moms, 6 %	B14
2640	Ingående moms	B14	2641	Debiterad ingående moms	B14
			2642	Debiterad ingående moms i anslutning till frivillig skattskyldighet	B14
			2645	Beräknad ingående moms på förvärv från utlandet	B14
			2646	Ingående moms på uthyrning	B14
			2648	Vilande ingående moms	B14
			2649	Ingående moms, blandad verksamhet	B14
2650	Redovisningskonto för moms	B14			
2660	Särskilda punktskatter	B14			

Redovisning

27 Personalens skatter, avgifter och löneavdrag

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
2710	Personalskatt	B14		
2730	Lagstadgade/avtalade sociala avgifter och särskild löneskatt	B14		

29 Övriga skulder

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
2900	Övriga skulder	B16		

3 Rörelsens inkomster/intäkter

30–34 Huvudintäkter

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
3000	Försäljning och utfört arbete samt övriga momspliktiga intäkter	R1		
3100	Momsfria intäkter	R2		
3200	Bil- och bostadsförmån m.m.	R3		

35 Fakturerade kostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
3500	Fakturerade kostnader	R1		

37 Intäktskorrigeringar

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
3700	Lämnade rabatter, bonus etc.	R1/R2		

39 Övriga rörelseintäkter

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
3900	Övriga rörelseintäkter	R1/R2		
3970	Vinst vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar	R2		
3980	Erhållna bidrag	R2		

4 Utgifter/kostnader för varor, material och vissa köpta tjänster

40–45 Inköp av varor och material

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
4000	Varor	R5		

46 Legoarbeten, underentreprenader

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
4600	Legoarbeten och underentreprenader	R5		

47 Reduktion av inköpspriser

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
4700	Erhållna rabatter, bonus etc.	R6		

49 Förändring av lager

BAS-konton		Rad	Underkonton	Rad
4900	Förändring av lager	R5		

5–6 Övriga externa rörelseutgifter/kostnader

50 Lokalkostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
5000	Lokalkostnader	R6			

51 Fastighetskostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
5100	Fastighetskostnader	R6			

52 Hyra av anläggningstillgångar

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
5200	Hyra av anläggningstillgångar	R6			

54 Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
5400	Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial	R6			

55 Reparation och underhåll

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
5500	Reparation och underhåll	R6			

56 Kostnader för transportmedel

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
5600	Kostnader för transportmedel	R6			
5610	Personbilskostnader	R6	5611	Drivmedel för personbilar	R6
			5612	Försäkring och skatt för personbilar	R6
			5613	Reparation och underhåll av personbilar	R6
			5615	Leasing av personbilar	R6
			5618	Schablonmässig milkostnad privat personbil	R6
			5619	Övriga personbilskostnader	R6
5620	Lastbilskostnader	R6			

57 Frakter och transporter

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
5700	Frakter och transporter	R6			

58 Resekostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
5800	Resekostnader	R6			

59 Reklam och PR

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
5900	Reklam och PR	R6			

60 Övriga försäljningskostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
6000	Övriga försäljnings-kostnader	R6			
6070	Representation	R6	6071	Representation, avdragsgill	R6
			6072	Representation, ej av-dragsgill	R6[1]

61 Kontorsmateriel och trycksaker

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
6100	Kontorsmateriel och tryck-saker	R6			

62 Tele och post

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
6200	Tele och post	R6			

63 Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
6300	Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader	R6			
6310	Företagsförsäkringar	R6			

65 Övriga externa tjänster

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
6500	Övriga externa tjänster	R6			

68 Inhyrd personal

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
6800	Inhyrd personal	R6			

69 Övriga kostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
6900	Övriga kostnader	R6			
6980	Föreningsavgifter	R6			

[1] Komplettera med skattemässig justering på s. 2 i NE-deklarationen.

7 Utgifter/kostnader för personal, avskrivningar m.m.

70 Löner till anställda

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
7000	Löner till anställda	R7			

73 Kostnadsersättningar och förmåner

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
7300	Kostnadsersättningar och förmåner	R7			

74 Pensionskostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
7400	Pensionskostnader	R7			

75 Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
7500	Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal	R7			

76 Övriga personalkostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
7600	Övriga personalkostnader	R7	7631	Personalrepresentation, avdragsgill	R7
			7632	Personalrepresentation, ej avdragsgill	R7[2]

77 Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
7700	Nedskrivningar	R9 alt. R10			

Redovisning

78 Avskrivningar

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
7810	Avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar	R10			
7820	Avskrivningar på byggnader och markanläggningar	R9			
7830	Avskrivningar på maskiner och inventarier	R10			

[2] Komplettera med skattemässig justering på s. 2 i NE-deklarationen.

79 Övriga rörelsekostnader

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
7970	Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar	R6			
7980	Ersättningsfonder	R9/ R10			

8 Finansiella och andra inkomster/intäkter och utgifter/kostnader

83 Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
8310	Ränteintäkter och utdelningar	R4	8314	Skattefria ränteintäkter	R4[3]
8330	Valutakursdifferenser på fordringar och placeringar	R4			

84 Räntekostnader och liknande resultatposter

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
8410	Räntekostnader för skulder	R8			
8430	Valutakursdifferenser på skulder	R8			

88 Bokslutsdispositioner

89 Årets resultat

BAS-konton		Rad	Underkonton		Rad
8990	Resultat	R11	8999	Årets resultat	R11

[3] Komplettera med skattemässig justering på s. 2 i NE-deklarationen.