



Srf konsulterna

BAS stödlitteratur 2025

Srf konsulterna har ingått en överenskommelse BAS-intressenternas Förening som innebär att våra Auktoriserade konsulter i ett års tid får tillgång till BAS stödlitteratur (Bokföringsboken 2025, Bokslutsboken 2025, Nyckeltalen) i digital form.

En digital bok får inte användas hur som helst. Det är inte tillåtet att kopiera innehåll och sprida vidare utan tillstånd av BAS-intressenternas Förening (BAS). Detta framgår av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom exempelvis tryckning, kopiering, ljudinspelning liksom elektronisk återgivning eller överföring.

Vidare gäller att den som på lovligt sätt erhåller en e-bok från BAS inte får, utan medgivande från BAS, ladda upp boken i ett digitalt bibliotek, tillgängliggöra den för nedladdning från en webbsida eller skicka den vidare via mejl eller liknande överföring. Denna ordning gäller även i detta fall när böckerna erhållits via ditt medlemskap i Srf konsulterna.

Ser du oklarheter i hur du kan nyttja boken ber vi dig att stämma av med oss eller BAS.

Trevlig läsning!

Srf konsulterna

ÅRETS UPPLAGA INNEHÅLLER
BLAND ANNAT ETT NYTT
FÖRDJUPNINGSAVSNITT OM
LÅN TILL DELÄGARE ELLER
OREDOVISAD LÖN.

SVENSK REDOVISNING

BOKSLUTSBOKEN

2025

BAS

inte bara en kontoplan

1. Om boken

2. BAS-verksamheten

3. Förkortningar

4. Bokslut enligt K2 och K3 med skattekommentarer

5. Fördjupning

6. Sökordsregister

Svensk Redovisning

BOKSLUTSBOKEN 2025

SVENSK REDOVISNING. BOKSLUTSBOKEN 2025

ISBN 978-91-989258-4-5 (e-bok)

© 2025 Författarna och BAS-intressenternas Förening

Produktion: eddy.se ab, Visby 2025

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

Innehåll

1. *Om boken* 11
 - Bokens syfte och fokus 11
 - Vad man bör tänka på vid läsning av boken 11
 - Bokföringsnämndens regelverk om årsbokslut 12
2. *BAS-verksamheten* 15
 - BAS-intressenternas Förening 15
 - BAS-kontogruppen i Stockholm AB 16
 - Underhåll och uppdatering 16
 - Serviceverksamhet 16
 - Utvecklingsarbete 16
 - Kontakt 16
 - Beställning av produkter 16
3. *Förkortningar* 17
4. *Bokslut enligt K2 och K3 med skattekommentarer* 19
 - Anläggningstillgångar* 20
 - Allmänt om anläggningstillgångar 20
 - Immateriella anläggningstillgångar 23
 - Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten (Ej K2) 23
 - Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter 30
 - Hyresrättigheter och liknande rättigheter 30
 - Goodwill 42
 - Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar 45
 - Materiella anläggningstillgångar 47
 - Byggnader och mark 47
 - Maskiner och andra tekniska anläggningar 65
 - Inventarier, verktyg och installationer 65
 - Förbättringsutgifter på annans fastighet 84
 - Övriga materiella anläggningstillgångar 86
 - Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar 87
 - Finansiella anläggningstillgångar* 90
 - Andelar i koncernföretag 90
 - Fordringar hos koncernföretag 97
 - Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag 97
 - Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i 97
 - Andra långfristiga fordringar 97
 - Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag 101
 - Ägarintressen i övriga företag 101
 - Andra långfristiga värdepappersinnehav 107
 - Lån till delägare eller närstående 116
 - Uppskjuten skattefordran (Ej K2) 118
 - Andra långfristiga fordringar 120

Omsättningstillgångar 124

Allmänt om omsättningstillgångar 124

Varulager m.m. 126

Råvaror och förnödenheter 126

Varor under tillverkning 133

Färdiga varor 133

Handelsvaror 139

Övriga lagertillgångar 144

Pågående arbeten för annans räkning 147

Förskott till leverantörer 151

Kortfristiga fordringar 152

Kundfordringar 152

Fordringar hos koncernföretag 152

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag 152

Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i 152

Övriga fordringar 157

Fordringar hos koncernföretag 157

Fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i 157

Upparbetade men ej fakturerade intäkter 164

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter 166

Kortfristiga placeringar 170

Andelar i koncernföretag 170

Övriga kortfristiga placeringar 174

Kassa och bank 179

Kassa och bank 179

Redovisningsmedel 179

Eget kapital 182

Allmänt om eget kapital 182

Bundet eget kapital 185

Aktiekapital 185

Ej registrerat aktiekapital 185

Medlemsinsatser 185

Förlagsinsatser 185

Uppskrivningsfond 185

Reservfond 185

Bunden överkursfond 185

Fond för utvecklingsutgifter 185

Fritt eget kapital 194

Fri överkursfond 194

Fond för verkligt värde (Ej K2) 194

Balanserat resultat 194

Årets resultat 194

Obeskattade reserver 197

Periodiseringsfonder 197

Ackumulerade överavskrivningar 197

Övriga obeskattade reserver 197

Avsättningar 200

- Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om trygghande av pensionsutfästelser m.m. 200
- Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser 200
- Övriga avsättningar 203
- Uppskjuten skatteskuld (Ej K2) 211

Långfristiga skulder 216

- Allmänt om långfristiga skulder 216
- Obligationslån 218
- Checkräkningskredit (långfristig) 218
- Övriga skulder till kreditinstitut 218
- Skulder till koncernföretag 218
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag 218
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i 218
- Övriga skulder 218

Kortfristiga skulder 228

- Allmänt om kortfristiga skulder 228
- Checkräkningskredit (kortfristig) 231
- Övriga skulder till kreditinstitut 231
- Förskott från kunder 231
- Pågående arbeten för annans räkning 231
- Fakturerad men ej upparbetad intäkt 231
- Leverantörsskulder 231
- Växelskulder 231
- Skulder till koncernföretag 231
- Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag 231
- Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i 231
- Skatteskulder 237
- Övriga skulder 239
- Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter 248

Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. 252

- Nettoomsättning 252
- Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbeten för annans räkning (konto 4940–4950 och 497x) 270
- Aktiverat arbete för egen räkning 271
- Övriga rörelseintäkter 273

Rörelsekostnader 285

- Råvaror och förnödenheter 285
- Handelsvaror 285
- Övriga externa kostnader 290
- Personalkostnader 297
- Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar 305
- Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar 305
- Övriga rörelsekostnader 315

Finansiella poster 321

- Resultat från andelar i koncernföretag 321
- Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag 326
- Resultat från andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i 326
- Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 333
- Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter 337
- Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar 341
- Räntekostnader och liknande resultatposter 342

Bokslutsdispositioner 346

- Erhållna koncernbidrag 346
- Lämnade koncernbidrag 346
- Förändring av periodiseringsfonder 346
- Lämnad gottgörelse 346
- Förändring av överavskrivningar 346
- Övriga bokslutsdispositioner 346

Skatter 350

- Skatt på årets resultat 350
- Övriga skatter 350

5. Fördjupning 355

- Lagar och normer för redovisning 356
 - Kompletterande normgivning 356
 - K-projektet 356
 - K-regelverken 356
- Exempel på årsredovisning upprättad enligt K2-regler 359
- Kopplingar mellan BAS-konton och balans- och resultaträkning enligt K2 371
- SRU-koder 384
 - Inkomstdeklaration 2 384
- Fastighetsöverlåtelsen – ett redovisnings- och skatterättsligt problemområde 388
 - Civilrättslig bedömning 388
 - Avyttring av fastighet 389
 - Förvärv av fastighet 394
- Avskrivningar och värdeminskningssavdrag för maskiner och inventarier 398
 - Avskrivningar – planmässiga 398
 - Skattemässiga avskrivningar – värdeminskningssavdrag 398
 - Överavskrivningar 399
 - Exempel 399
 - Upplösning av överavskrivningar 402
 - Restvärde 404
 - Räkenskapsenlig avskrivning 405
- Effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning 407
 - Inledning 407
 - Redovisning 407

Inkomstskattelagen	411
Exempel på hur de olika metoderna fungerar	414
Sammanfattning	416
Exempel på beräkningar av skatteskuld i juridisk person	417
Exempel – Räkenhetsår är kalenderår	417
Ersättningsfond i aktiebolag	418
Varulager – skillnad mellan värdering enligt K2 och K3	427
Pågående entreprenader och tjänsteuppdrag för annans räkning	430
Redovisning av valutakursdifferenser	450
Aktieägartillskott och koncernbidrag	455
Periodisering av lönekostnader och lönerelaterade avgifter – kontoklasserna 27 och 29	457
Aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång	461
Rapportering till SCB	464
SCB:s statistik	464
På vilket sätt ska fel rättas i redovisningen och beskattningen	467
Skattereduktioner för juridiska personer	478
Händelser efter balansdagen	480
Redovisning och beskattning av solceller	486
Informationsinnehåll i bostadsrättsföreningars årsredovisning	493
Lån till delägare eller oredovisad lön?	496
 6. Sökordsregister	 499

1. Om boken

Bokens syfte och fokus

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

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

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

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

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

Vad man bör tänka på vid läsning av boken

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

¹ BFAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag.

² BFAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning.

³ Årsredovisningslagen (1995:1554).

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

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

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

Bokföringsnämndens regelverk om årsbokslut

Bokföringsnämnden (BFN) beslutade 2017 om ett regelverk för de företag som upprättar årsbokslut, t.ex. enskilda firmor, handelsbolag med bara fysiska personer som delägare, de flesta ideella föreningar, m.fl. Regelverket ska tillämpas på räkenskapsår som inleds första januari 2018 och senare.

Lagreglerna för årsbokslut återfinns i bokföringslagen. I stor utsträckning pekar reglerna däremot på regler i årsredovisningslagen. Det gör att reglerna i stor omfattning är lika, men det skiljer sig åt t.ex. vad gäller förvaltningsberättelse (som över huvud taget inte ingår i ett årsbokslut) och noter (där kraven är betydligt mer omfattande för företag som upprättar årsredovisning).

Regelverket för årsbokslut bygger på K2-regelverket. Med anledning av att lagreglerna för årsbokslut och årsredovisning i vissa avseenden skiljer sig åt finns det skillnader mellan årsbokslutsregelverket och K2. Det finns också skillnader med anledning av att det delvis är andra företagsformer som upprättar årsbokslut än årsredovisning. Nedan finns ett par övergripande sammanfattande punkter avseende regelverket.

- Regelverket bygger på reglerna i K2. Skillnader föreligger i princip endast där det är motiverat av lag.
- Särregler finns för t.ex. enskilda firmor och handelsbolag baserat på skatteregler.
- Särregler finns för t.ex. stiftelser baserat på andra regler än skatt, t.ex. stiftelselagen.

- Även om regelverket bygger på K2 finns en ventil att istället tillämpa K3-regler. Detta för att inte förhindra möjligheten att nyttja de valmöjligheter som ges i lagstiftningen.
- Det finns inga regler om förvaltningsberättelse då en sådan inte ska ingå i ett årsbokslut.
- Vid en jämförelse med K2 noteras att reglerna avseende noter skiljer sig mycket åt eftersom det är andra regler i lagen för detta. Vad gäller t.ex. redovisningsprinciper är de däremot väldigt lika.

2. BAS-verksamheten

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

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

BAS-intressenternas Förening

Medlemmar med rösträtt (januari 2025)

- Bokföringsnämnden
- Byggföretagen
- FAR
- Föreningen SIE-Gruppen
- Föreningen Svenskt Näringsliv
- Skatteverket
- Srf konsulternas förbund
- Statistikmyndigheten SCB
- Svenska kyrkan

Ej röstberättigade medlemmar och mer information om BAS-intressenternas Förening återfinns på www.bas.se.

BAS-kontogruppen i Stockholm AB

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

Underhåll och uppdatering

- Underhåll och uppdatering av kontoplanen och övriga produkter

Serviceverksamhet

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

Utvecklingsarbete

- Projektarbete för framtagande av nya produkter

Kontakt

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

BAS-kontogruppen i Stockholm AB

E-post: info@bas.se

Postadress: Drottninggatan 89, 113 60 Stockholm

Webb: www.bas.se

¹ BAS tecknade i december 2024 ett samarbetsavtal med Srf konsulterna. Samarbetet med dem innebär i korthet att Srf konsulterna sköter BAS administration och serviceverksamhet. Srf konsulterna har också haft i uppdrag att, i enlighet med BAS instruktioner, uppdatera denna e-bok.

3. Förkortningar

I denna bok används olika förkortningar med följande innebörd:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
AFA	AFA Sjukförsäkring, AFA Trygghetsförsäkring och AFA Livförsäkring
Alecta	Försäkringsbolaget Alecta, f.d. SPP (för t.ex. ITP och TGL)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Allmänt råd från BFN
BFN U	Uttalande från BFN
BR	Balansräkning
FAR	Branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare
FL	Lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar
FORA	Försäkringscentral för uppbörd av premier för arbetsmarknadsförsäkringar
IAS	International Accounting Standard utgiven av IASB
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards utgivna av IASB
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ITP	Industrins tjänstepension
JB	Jordabalk (1970:994)
LVP	Lägsta värdets princip (4 kap. 9 § ÅRL)
ML	Lagen om mervärdesskatt, momslagen (2023:200)
PIA	Produkter i arbete
RedR	Redovisningsrekommendation från FAR
RedU	Redovisningsuttalande från FAR
RR	Resultaträkning
SIE	Standard Import Export (filformat för överföring av redovisningsdata)
SKV	Skatteverket
SL	Stiftelselagen (1994:1220)
SPP	se Alecta
Srf U	Uttalande i redovisningsfrågor från Srf konsulterna
SRU	Standardiserade räkenskapsuppgifter/utdrag
TL	Lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (Tryggandelagen)
ÅR	Årsredovisning
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

4. Bokslut enligt K2 och K3 med skattekommentarer

Anläggningstillgångar

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

Allmänt om anläggningstillgångar

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

Avsikten vid förvärvet avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång. (K2 p. 9.5, K3 p. 4.4 första stycket och andra stycket a))

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

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

Individuell värdering

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

Kvittning

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

Anskaffningsvärde

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

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

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

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

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

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

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

Avskrivning

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

Nedskrivning

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

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

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

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

Uppskrivning

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

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

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § om väsentlighet

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

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

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

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

K2

K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K2 kap. 11 om finansiella anläggningstillgångar

K2 p. 18.4 om noter om anläggningstillgångar.

K3

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

K3 kap. 9 om koncernredovisning och andelar i dotterföretag

K3 kap. 11 om finansiella instrument värderade utifrån anskaffnings-värdet

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 14 om intresseföretag

K3 kap. 15 om joint venture

K3 kap. 16 om upplysningar om förvaltningsfastigheter

K3 kap. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar utom goodwill

K3 kap. 19 om rörelseförvärv och goodwill

K3 kap. 20 om leasingavtal

K3 kap. 24 om offentliga bidrag

K3 kap. 25 om låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivningar

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

Immateriella anläggningstillgångar

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

Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten (Ej K2)

Utvecklingsutgifter

1010

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

Kontots innehåll

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

Allmänt

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

Balansgilla utgifter

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

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

Anskaffningsvärde, ned- och uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se Allmänt om anläggningstillgångar si-dan 20.

Avskrivningar

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



I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier. Avsnittet är i vissa delar även relevant för immateriella tillgångar, se sidan 398.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

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

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

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

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

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

Vilka utvecklingsutgifter som får redovisas

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

En utvecklingsutgift ska redovisas i balansräkningen endast om

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

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

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

En immateriell anläggningstillgång är identifierbar om den

- är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, 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. (K3 p. 18.3)

Förväntade framtida ekonomiska fördelar

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

Ej balansgilla utgifter

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

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

Val av modell

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

Kostnadsföringsmodellen

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

Aktiveringsmodellen

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

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

Skilnad mellan forskning och utveckling

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

Utgifter under forskningsfasen

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

Kriterier för aktivering

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

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

Anskaffningsvärde

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

Indirekta tillverkningskostnader

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

Vad som inte får ingå

I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå

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

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

Utgifter från tidigare år

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

Låneutgifter

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

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

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

Följande låneutgifter får inte räknas in i tillgångens anskaffningsvärde:

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

Offentliga bidrag

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

Avskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20 och 23 allmänt om utvecklingsutgifter. För övriga bestämmelser, se instruktionerna till konto 1020–1060.

Nedskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20. För övriga bestämmelser, se instruktionerna till konto 1020–1060.

Återvinningsvärde

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

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

Verkligt värde

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

Nyttjandevärde

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

Uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20 och 2085 Uppskrivningsfond.

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

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

Borttagande från balansräkningen

Se instruktionerna till konto 1020–1060.

Noter**Enligt ÅRL**

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

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Se instruktionerna till konto 1020–1060.

Observera

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

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

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

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

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

Klassificeringen av om det är fråga om en utgift för en förvärvad eller egentillverkad tillgång görs självständigt inom skatterätten utifrån reglerna om inventarier i 18 kap. 1L, se också konto 1020–1060.

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

Inkomstskatt

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

Läs mer

K2

K2 p. 10.4 om förbud att aktivera egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar

K3

K3 p. 18.5–15 om anskaffning genom intern upparbetning

K3 p. 18.24 om nedskrivningsprövning av pågående projekt

K3 p. 24.5 om offentliga bidrag för förvärv av anläggningstillgång

K3 p. 25.4 om aktivering av låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivningar

1L

14 kap. 2 § 1L om bokföringsmässiga grunder och god redovisnings-sed

18 kap. 1L om inventarier och immateriella tillgångar

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

1020 Koncessioner m.m.

**Kontots
innehåll**

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

1030 Patent

**Kontots
innehåll**

Utgifter för anskaffade patenträtter.

1040 Licenser

**Kontots
innehåll**

Utgifter för licenser.

1050 Varumärken

**Kontots
innehåll**

Utgifter för anskaffade varumärken.

1060 Hyresrätter, tomträtter och liknande

**Kontots
innehåll**

Förvärv av hyresrätter till lokaler.

Allmänt

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

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

Balansgilla utgifter

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

Anskaffningsvärde

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

Utgifter hänförliga till förvärvet

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

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

Rabatter m.m.

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

Offentligt stöd/Offentligt bidrag

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

Avskrivningar

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

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdeminskningssavdrag för maskiner och inventarier som i vissa delar även är relevant för immateriella tillgångar, se sidan 398.

Ned- och uppskrivningar

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

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Vilka koncessioner, patent m.fl. som ska redovisas

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

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

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

Anslutningsavgifter

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

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

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

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

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

Anskaffningsvärde

Betalning med likvida medel

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

Endast belopp utgivna för egen räkning

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

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för koncessioner, patent m.fl. som anskaffas med försäkringsersättning finns ett antal aspekter inom redovisning och beskattning. (K2 p. 9.10) Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 418.

Testamente eller gåva

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

En eller flera tillgångar

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

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

Både immateriella och materiella delar

En anläggningstillgång som består av både immateriella och materiella delar ska anses vara materiell om den materiella delen utgör 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet vid investeringstidpunkten. (K2 p. 10.3)

Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter för koncessioner, patent m.fl. ska läggas till det redovisade värdet, om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades. (K2 p. 10.19)

Förbättrad funktion på en hyresrätt redovisas som en förbättringsutgift på annans fastighet, konto 1120.

Avskrivning

Nyttjandeperiod

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

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning ska påbörjas det år koncessionerna, patenten m.fl. tas i bruk. Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Avskrivning behöver inte göras det år tillgången avyttras. (K2 p. 10.23)

Avskrivning när bokfört värde är lägre än verkligt värde

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

Restvärde

Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor. Avskrivning får även göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet. Denna metod ska tillämpas på samtliga delposter av samma slag. Det fastställda restvärdet ska motsvara vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå. Avskrivning med beaktande av restvärde får dock inte tillämpas om avskrivningstiden bestämts till 5 år enligt p. 10.27 i K2. (K2 p. 10.25)

Omprövning av avskrivningsplan

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

Nyttjandeperiod fem år

För ÅRL:s bestämmelser, se Allmänt ovan.

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

Nedskrivningar

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

Avtal om avyttring

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

Nedskrivning vid nyttjandeperiod om högst fem år

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

Nedskrivning vid nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år

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

- tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat, och
- tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade. (K2 p. 10.35)

Belopp som nedskrivning ska ske till

Vid nedskrivning ska koncessioner, patent m.fl. skrivas ned antingen till det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år eller till det verkliga värdet, om det värdet uppenbart är lägre.

Företaget får dock skriva ned koncessioner, patent m.fl. till ett högre värde än det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år, om företaget kan visa att tillgången har ett högre verkligt värde. (K2 p. 10.36)

Återföring av nedskrivning

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

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

Uppskrivning

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

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

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

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Vilka koncessioner, patent m.fl. som ska redovisas

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

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

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

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

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

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

- är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, 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. (K3 p. 18.3)

Förväntade framtida ekonomiska fördelar

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

Klassificering

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

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

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

Balansgilla utgifter

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

Ej balansgilla utgifter

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

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

Anskaffningsvärde

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

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

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

Avskrivningar

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

Nyttjandeperiod

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

Fördelning över nyttjandeperioden

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

Restvärde

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

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

Omprövning av nyttjandeperioden

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

När avskrivning ska påbörjas

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

Avskrivningsmetod

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

Nedskrivningar

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

När nedskrivning ska ske

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

Nedskrivningsprövning varje balansdag

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

Återvinningsvärde

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

Verkligt värde

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

Nyttjandevärde

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

Vid fastställandet av nyttjandevärdet beräknas nuvärdet genom att

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

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

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

Återföring av nedskrivning

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

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

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

Uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20 och konto 2085 Uppskrivningsfond.

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

Borttagande från balansräkningen

Ett företag ska inte längre redovisa en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen

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

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

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

Enligt ÅRL

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

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

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

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

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

Upplysning ska lämnas om:

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

Noter

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

Observera

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

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

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

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

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

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

Inkomstskatt

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

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

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

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

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

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

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

ÅRL

Läs mer

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 2 § ÅRL om balansgilla immateriella anläggningstillgångar

4 kap. 3 § ÅRL om anskaffningsvärde

4 kap. 4 § ÅRL om avskrivning

4 kap. 5 § ÅRL om nedskrivning

4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning

5 kap. 4 § ÅRL om upplysning om värderingsprinciper

5 kap. 8 § ÅRL om upplysningar om förändringar av anläggnings-tillgångar

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

K2

K2 kap. 9 om tillgångar

K2 kap. 10 om värdering av immateriella anläggningstillgångar

K3

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar

K3 kap. 24 om offentliga bidrag

K3 kap. 25 om låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivningar

FAR

RedR1

IL

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

18 kap. IL om inventarier och immateriella tillgångar

Goodwill

1070

Goodwill

Kontots innehåll

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

Allmänt

Balansgilla utgifter

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

Anskaffningsvärde

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

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

Avskrivningar

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

Ned- och uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20. Notera särskilt att en nedskriven goodwill inte får återföras.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilken goodwill som ska redovisas

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

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till *konto 1020–1060* i tillämpliga delar.

Anskaffningsvärde, av-, ned- och uppskrivningar

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

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

När en goodwill inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till *konto 1020–1060* i tillämpliga delar.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Vilken goodwill som ska redovisas

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

En goodwill ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Definition av goodwill

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

Klassificering

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

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

Ej balansgilla utgifter

Se instruktionerna till *konto 1020–1060* i tillämpliga delar.

Anskaffningsvärde, av- och uppskrivningar

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

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

Nedskrivning

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

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

Noter

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

Observera

Goodwill som upparbetas inom verksamheten får inte redovisas som tillgång.

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

Inkomstskatt

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

Återföring av negativ goodwill har ansetts vara en skattepliktig intäkt (HFD 2011 ref. 1).

Läs mer

ÅRL

Se instruktionerna till 1020–1060.

K2

Se instruktionerna till 1020–1060.

K3

Se instruktionerna till 1020–1060.

K3 kap. 19 om rörelseförvärv och goodwill

Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

Förskott för immateriella anläggningstillgångar

1080

Förskott som avser immateriella anläggningstillgångar. I företag som tillämpar K3 kan kontot även användas för pågående projekt som avser immateriella anläggningstillgångar.

Kontots innehåll

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

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

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

Sådana utgifter som enligt K2 ska ingå i en tillgångs anskaffningsvärde ska, även om risker och förmåner inte har övergått, redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts. (K2 p. 9.3 andra stycket)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

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

Nedskrivningar

Beräkning av återvinningsvärde per balansdagen

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

Återvinningsvärde

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

Verkligt värde

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

Nyttjandevärde

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

Noter

- Se instruktionerna till *konto 1020–1060*.

Observera

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

Inkomstskatt

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

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

Läs mer

Se instruktionerna till *konto 1020–1060*.

Materiella anläggningstillgångar

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

Byggnader och mark

Byggnader

1110

Kontots innehåll

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

I bokens fördjupningsdel finns avsnitt om fastighetsöverlåtelse, se sidan 388 och om komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 407. Det finns även ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång, se sidan 461.

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

Allmänt

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

Anskaffningsvärde

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

Utgifter hänförliga till förvärvet

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

- lagfart,
- installation, och
- konsulttjänster.

Varurabatter m.m.

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

Offentligt stöd/Offentligt bidrag

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

intäkt. Ett bidrag som redovisas som en förutbetalad intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod. Överstiger stödet utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt. Stöd i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska anskaffningsvärdet utan minska årets skattekostnad. Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska byggnadens redovisade värde ökas med motsvarande belopp. (K2 p. 9.14–15, K3 p. 24.5)

Byten

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

Avskrivningar

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

Ned- och uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20 samt konto 2085 Uppskrivningsfond.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka byggnader som ska redovisas

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

Klassificering

En eller flera tillgångar

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

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

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

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

En detaljerad redogörelse för olika problemställningar vid fastighetsöverlåtelse finns i fördjupningsdelen, se sidan 388.

Anskaffningsvärde

Likvida medel

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

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

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

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en byggnad som anskaffas med försäkringsersättning finns ett antal aspekter inom redovisning och beskattning att beakta. (K2 p. 9.10) Se också fördjupningsdelen om ersättningsfond sidan 418.

Testamente eller gåva

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

Utländsk valuta

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

Tidigare leasad byggnad

Anskaffningsvärdet för en byggnad som tidigare leasats utgörs av

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

Anskaffningsvärde för egentillverkad byggnad

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad byggnad ska inräknas

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång.

Indirekta tillverkningskostnader

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

Nedmontering, bortforsling eller återställande

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

Utgifter som inte får räknas in

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

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

- annan utveckling än sådan som avser produktion av ritningar eller liknande vilka är avsedda att utan vidare bearbetning kunna ligga till grund för tillverkning av byggnaden. (K2 p. 10.15)

Bruttoredovisning i resultaträkningen

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

Tillkommande utgifter

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

Utgifter för ombyggnad ska tas upp som tillgång. Utgifter för ombyggnad som dras av omedelbart vid inkomstbeskattningen ska dock kostnadsföras i redovisningen. (K2 p. 10.18)

Utgifter för reparation och underhåll får inte aktiveras utan utgifterna ska redovisas som kostnad direkt.

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

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

Vissa åtgärder kan omfatta utgifter för både ombyggnad och reparation. Det som ska aktiveras är den del av utgiften som medfört en värdehöjande förbättring i förhållande till byggnadens ursprungliga skick. Utgifter för en åtgärd som innebär en viss förbättring av en byggnad men som är en följd av den allmänna tekniska utvecklingen av byggstandarden får emellertid i sin helhet behandlas såsom utgifter för reparation och underhåll. En utgift för byte till samma standard som tidigare får inte aktiveras utan behandlas som reparation.

Reglerna är utformade för att stämma överens med IL.

Avskrivning

Nyttjandeperiod

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

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

En eller flera tillgångar

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

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

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning ska påbörjas det år byggnaden tas i bruk. När det gäller byggnad som förvärvas får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om byggnaden varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Avskrivning behöver inte göras det år byggnaden avyttras. (K2 p. 10.23)

Avskrivning när redovisat värde understiger verkligt värde

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

Restvärde

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

Omprövning av avskrivningsplan

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

Nyttjandeperiod enligt SKV:s allmänna råd

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

Skatteverkets avskrivningsprocent är som följer:

Byggnadstyper		Procentsats
Småhus		2
Parkeringshus		3
Varuhus		3
Hotell		3
Restaurant		3
Kiosk		5
Övriga hyreshus		2
Ekonomibyggnader	Växthus, silor, kylhus	5
	Övriga	4
Kraftverksbyggnader	Värme	4
	Vatten	2
Industribyggnader	Som inte är inrättade för speciellt ändamål	4

Byggnadstyper		Procentsats
	Övriga industribyggnader som endast har en begränsad användbarhet för annat ändamål, t.ex. bensinstationer, kyl- och fryshus, mejerier, slakthus, sågverk och tegelbruk	5
Specialbyggnader		3
Övriga byggnader		4

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

Nedskrivningar

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

Avtal om avyttring

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

Nedskrivning när värdet uppenbarligen understiger redovisat värde

Är det uppenbart att värdet på en byggnad, markanläggning eller mark på balansdagen betydligt understiger det redovisade värdet, ska företaget göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget och skriva ned tillgången till detta värde. (K2 p. 10.37)

Återföring av nedskrivningar

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

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

Uppskrivning

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

Se även Srf U 10.

När en tillgång inte ska redovisas längre

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

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

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

Vilka tillgångar som ska redovisas

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

En byggnad ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

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

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

Definition av materiell anläggningstillgång

En materiell anläggningstillgång är en fysisk tillgång som företaget innehar för

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

Anskaffningsvärde

Indirekta tillverkningskostnader

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

Nedmontering, bortforsling eller återställande

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

Utländsk valuta

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

Senareläggning av betalning

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

Testamente eller gåva

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

Låneutgifter

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

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

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

Följande låneutgifter får inte räknas in i byggnadens anskaffningsvärde:

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

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

Komponenter**Skillnad i förbrukning**

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

Exempel på tillgång som kan behöva delas upp i komponenter

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

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 407.

Tillkommande utgifter

Eftersom en byggnad delas upp i betydande komponenter, ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens redovisade värde. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter. Har

en byggnad, i något mycket sällsynt undantagsfall, inte delats upp i komponenter ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i byggnadens redovisade värde, om de allmänna kraven för att redovisa en tillgång (se K3 p. 2.18) är uppfyllda. (K3 p. 17.5 och p. 17.5A)

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

Avskrivningar

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

Komponent- eller enhetsavskrivning

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

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 407.

Avskrivningsbart belopp

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

Restvärde

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

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

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperiod är

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

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

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning av en byggnad ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk och upphöra när byggnaden tas bort från balansräkningen.

Avskrivningen får inte upphöra för en byggnad som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte byggnaden är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion. (K3 p. 17.18–19)

Avskrivningsmetod

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

Omprövning av avskrivningsmetod

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

Nedskrivningar

När nedskrivning ska ske

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

Nedskrivningsprövning varje balansdag

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

Återvinningsvärde

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

Verkligt värde

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

Nyttjandevärde

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

Vid fastställandet av nyttjandevärdet beräknas nuvärdet genom att

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

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

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

Återföring av nedskrivning

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

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

Uppskrivning

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

Borttagande från balansräkningen

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

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

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

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

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

Avyttring av byggnader

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

Enligt ÅRL

Upplysning ska lämnas om:

- För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen ska upplysningar lämnas. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL ska posten trots det delas upp i noten. Upplysning ska lämnas om

Noter

- tillgångarnas anskaffningsvärde, (alla företag)
- tillkommande och avgående tillgångar, (alla företag)
- överföringar, (alla företag)
- årets avskrivning enligt 4 kap. 4 § ÅRL, (alla företag)
- årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket ÅRL, (alla företag)
- årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavsett uppskrivningsbelopp, (alla företag)
- ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 § ÅRL, (större företag)
- ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket, (större företag)
- ackumulerade uppskrivningar (större företag), och
- korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 § ÅRL, nedskrivningar och uppskrivningar (större företag).
- Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges (alla företag).
- Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskal ska upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek (större företag). (5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL)
- Upplysning ska lämnas om aktiverad ränta som ingår i anskaffningsvärdet för byggnad (större företag). (5 kap. 25 § första stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

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

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Upplysning ska lämnas om redovisningsprincip för materiella anläggningstillgångar. (K3 p. 8.3)
- Princip för omräkning till redovisningsvaluta för poster som anskaffats i annan valuta. (K3 p. 8.3A)
- Uppgiften om grunderna för avskrivning enligt ÅRL (se *noter enligt ÅRL* ovan) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad nyttjandeperiod eller avskrivningsprocent. (K3 p. 17.23)
- Om anläggningstillgångar anskaffats med offentliga bidrag ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL avse tillgångarnas redovisade värde. (K3 p. 24.8)

- Storlek på offentligt bidrag (om sådant erhållits vid anskaffningen) samtliga år som företaget nyttjar tillgången (Större företag). (K3 p. 24.8 A)
- För förvaltingsfastigheter finns ytterligare krav på noter (större företag). (K3 kap. 16)

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

Observera

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

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

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

Klassificeringen

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

Inkomstskatt

Anskaffningsutgift

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

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

Om det belopp som avser byggnaden även omfattar byggnadsinventarier, utgörs anskaffningsvärdet för byggnaden av beloppet

minskat med ersättningen för dessa inventarier. Den av parterna avtalade fördelning godtas normalt vid beskattningen. Se bokförings-exempel 11-1 i *Bokföringsboken*.

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

Ränteutgifter från och med den 1 januari 2019

Från och med den 1 januari 2019 ska ränteutgifter inte räknas in i det skattemässiga anskaffningsvärdet för tillgångar. Det gäller samtliga tillgångar, dvs. lager, byggnader, markanläggningar, inventarier samt för immateriella tillgångar. Ränteutgifter som bokförts som tillgång får dras av som en skattemässig avdragspost det år ränteutgifterna aktiverats i räkenskaperna. Det gäller såvida ränteutgifterna inte omfattas av en avdragsbegränsning.

Byggnader och markanläggningar tillhör det frikopplade området. Det innebär att värdeminskningssavdrag dras av vid beskattningen utan någon koppling till redovisningen. Värdeminskningssavdrag kan därmed begäras med ett annat belopp än vad som skrivits av i räkenskaperna. Har ränteutgifter räknats in i anskaffningsvärdet för byggnader eller markanläggningar kommer bokförda och skattemässiga värden inte att överensstämja och det kan bli nödvändigt att justera resultatet i deklarationen.

Från och med den 1 januari 2019 gäller en generell avdragsbegränsning av ränteavdrag i bolagssektorn, se vidare sidan 344.

Reparation och underhåll respektive det utvidgade reparationsbegreppet

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

Utgifter för sådana ändringsarbeten, ombyggnationer, på en byggnad som kan anses normala i den skatteskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Skattemässigt medges således omedelbart avdrag även om utgiften för ombyggnationen tas upp som tillgång i räkenskaperna (notera att enligt K2 p. 10.18 gäller att utgifterna ska kostnadsföras i redovisningen om utgifterna dras av omedelbart vid beskattningen). En begränsning finns, åtgärderna får inte innebära en väsentlig förändring av byggnaden. Som exempel på väsentlig förändring av en byggnad kan nämnas ombyggnation från bostadslägenheter till lokaler.

Värdeminskningssavdrag

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

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

ÅRL**Läs mer**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 3 § ÅRL om anskaffningsvärde

4 kap. 4 § ÅRL om avskrivning

4 kap. 5 § ÅRL om nedskrivning

4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning

4 kap. 12 § ÅRL om redovisning till bestämd mängd och fast värde

5 kap. 4 § ÅRL om upplysning om värderingsprinciper

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

5 kap. 25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar för större företag

K2

K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K3

K3 p. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 p. 27 om nedskrivningar

K3 kapitel 16 om noter för förvaltningsfastigheter (större företag)

IL

19 kap. IL om byggnader

Srf konsulterna

Srf U 10 Uppskrivning av byggnad och mark i K2

Mark**1130**

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

Kontots innehåll**Tomter och obebyggda markområden****1140**

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

Kontots innehåll

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

Allmänt

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Avskrivning

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

Uppskrivning

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

Se även Srf U 10.

När en tillgång inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilken mark och tomter som ska redovisas

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

Mark och tomter ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Inga särregler enligt K3

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

Noter

- Se instruktionerna till *konto 1110*.

Inkomstskatt

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

Läs mer

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Srf konsulterna

Srf U 10 Uppskrivning av byggnad och mark i K2

1150**Markanläggningar****Kontots innehåll**

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

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

Se Aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång i fördjupningsavsnittet.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2***Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas***

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Avskrivning

Som alternativ till en korrekt bedömning av nyttjandeperioden för markanläggningar får nyttjandeperioden bestämmas enligt skatte-reglerna till

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

Ingen uppskrivning

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

När en markanläggning inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Se även *Allmänt* ovan.

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

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

En markanläggning ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

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

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

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för markanläggningar.

Noter

- Se instruktionerna till *konto 1110*.

**Inkomst-
skatt****Klassificering**

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

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

Anskaffningsutgift

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

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

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

Reparation och underhåll

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

Värdeminskningssavdrag

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

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningssavdrag. Motsvarande gäller vid fusion, fission och vissa andra omstruktureringar.

Läs mer

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Maskiner och andra tekniska anläggningar

Inventarier, verktyg och installationer

Maskiner och andra tekniska anläggningar 1210

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

Kontots innehåll

Inventarier och verktyg 1220

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

Kontots innehåll

Installationer 1230

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

Kontots innehåll

Bilar och andra transportmedel 1240

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

Kontots innehåll

Datorer 1250

Inköp av s.k. hårdvara.

Kontots innehåll

Övriga materiella anläggningstillgångar 1290

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

Kontots innehåll

I bokens fördjupningsdel finns avsnitt om avskrivningar och värdeminskningssavdrag för maskiner och inventarier, se sidan 398 samt om komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 407. I fördjupningsdelen finns det även ett avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång.

Anläggnings- eller omsättningstillgång? Allmänt

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

Anskaffningsvärde

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

Utgifter direkt hänförliga till förvärvet

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

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

Varurabatter m.m.

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

Offentligt stöd/Offentligt bidrag

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

Byten

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

Inventarier av mindre värde och korttidsinventarier

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

Avskrivningar

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

Ned- och uppskrivningar

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20 samt konto 2085 Uppskrivningsfond.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Vilka maskiner, inventarier m.fl. som ska redovisas

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

Klassificering

En eller flera tillgångar

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

Både immateriell och materiell tillgång

Maskiner, inventarier m.fl. som består av både immateriella och materiella delar ska anses vara materiell om den materiella delen utgör 50 procent eller mer av det sammanlagda anskaffningsvärdet vid investeringstidpunkten. (K2 p. 10.3)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

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

Om ...	... så övergår väsentliga risker och förmåner ...
tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas
tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installationen av varan utgör en väsentlig del av förvärvet	efter utförd installation
tillgångar som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
tillgångar som levereras genom delleveranser om - tillgångarna i en delleverans saknar funktionellt samband med tillgångar i en annan leverans, och - företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade tillgången	efter varje utförd delleverans

(K2 p. 9.3)

Anskaffningsvärde

Likvida medel

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

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

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

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för maskiner, inventarier m.fl. som anskaffas med försäkringsersättning finns ett antal aspekter inom redovisning och beskattning att beakta. (K2 p. 9.10) Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 418.

Testamente eller gåva

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

Utländsk valuta

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

Tidigare leasade tillgångar

Anskaffningsvärdet för maskiner, inventarier m.fl. som tidigare leasats utgörs av

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

Egentillverkade maskiner, inventarier m.fl.

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

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång.

Indirekta tillverkningskostnader

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

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

Vad som inte får räknas in i anskaffningsvärdet

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

- ränta,
- förkastade alternativ,
- administration,
- nedmontering, bortforsling och återställning,
- forskning, eller
- annan utveckling än sådan som avser produktion av ritningar eller liknande vilka är avsedda att utan vidare bearbetning kunna ligga till grund för tillverkning av tillgången. (K2 p. 10.15)

Bruttoredovisning i resultaträkningen

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

Tillkommande utgifter

Tillkommande utgifter som hänförs till andra tillgångar än byggnad och mark ska läggas till det redovisade värdet, om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades. (K2 p. 10.19)

Bestämd mängd och fast värde

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. (4 kap. 12 § ÅRL)

Värdet av en delpost i posten Materiella anläggningstillgångar, som får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, anses inte variera väsentligt om delpostens värde kan antas ligga i intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet. (K2 p. 10.8)

Avskrivning**Fördjupning**

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier, se sidan 398.

Nyttjandeperiod

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

Enskild eller gemensam avskrivning

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

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

När avskrivning ska ske

Avskrivning ska påbörjas det år maskiner, inventarier m.fl. tas i bruk. Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Avskrivning behöver inte göras det år maskiner, inventarier m.fl. avyttras. (K2 p. 10.23)

Avskrivning när redovisat värde understiger verkligt värde

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

Restvärde

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

Restvärde noll

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

Omprövning av avskrivningsplan

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

Avskrivning på fem år

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

Nedskrivningar

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

Avtal om avyttring

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

Nedskrivning vid nyttjandeperiod högst fem år

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

Nedskrivning vid nyttjandeperiod mer än fem år

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

- tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat, och

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

Belopp till vilket nedskrivning ska ske

Vid nedskrivning ska maskiner, inventarier m.fl. skrivas ned antingen till det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år eller till det verkliga värdet, om det värdet uppenbart är lägre. Företaget får skriva ned tillgången till ett högre värde än det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år, om företaget kan visa att tillgången har ett högre verkligt värde. (K2 p. 10.36)

Återföring av nedskrivningar

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

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

Uppskrivning

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

När en tillgång inte ska redovisas längre

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

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

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka maskiner, inventarier m.fl. som ska redovisas

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

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

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

**Bokslut
enligt K3**

Klassificering

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

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

En materiell anläggningstillgång är en fysisk tillgång som företaget innehar för

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

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

Anskaffningsvärde**Indirekta tillverkningskostnader**

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

Nedmontering, bortforsling eller återställande

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

Utländsk valuta

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

Senareläggning av betalning

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

Testamente eller gåva

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

Låneutgifter

Har ett företag valt att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av maskiner,

inventarier m.fl. som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas. (K3 p. 25.4)

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

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

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

Följande låneutgifter får inte räknas in i tillgångens anskaffningsvärde:

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

Komponenter

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

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 407.

Tillkommande utgifter

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

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

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Avskrivningar

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

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdepminskningsavdrag för maskiner och inventarier, se sidan 398 samt om komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 407.

Komponenter

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

Avskrivningsbart belopp

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

Restvärde

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

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperiod är

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

Omprövning av nyttjandeperiod

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

När avskrivning ska påbörjas

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

Val av avskrivningsmetod

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

Nedskrivningar

Nedskrivningsprövning varje balansdag

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att maskiners, inventariers m.fl. värde är lägre än dess reviderade värde. Finns det en sådan indikation ska företaget beräkna

tillgångens återvinningsvärde. Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. (K3 p. 27.3)

När nedskrivning ska ske

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

Återvinningsvärde

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

Verkligt värde

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

Nyttjandevärde

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

Vid fastställandet av nyttjandevärdet beräknas nuvärdet genom att

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

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

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

Återföring av nedskrivning

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

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

Borttagande från balansräkningen

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

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

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång eller komponent ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas.

Punkt 23.8 innebär framförallt att väsentliga risker och förmåner har överförts. (K3 p. 17.21)

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

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

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

Noter

Enligt ÅRL

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

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

Enligt K2 finns inga krav på noter utöver lag. Innebörden i kraven har dock förtydligats. Förtydligandena innebär att:

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

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

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

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

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång. Där finns också avsnitt om effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning (sidan 407) och avskrivningar och värdeminskningssavdrag för maskiner och inventarier (sidan 398).

Observera

**Inkomst-
skatt****Klassificering**

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

Djur i jordbruk ska skatterettsligt alltid klassificeras som lagertillgångar.

Anskaffningsutgift

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

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång.

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

Ränteutgifter från och med den 1 januari 2019

Från och med den 1 januari 2019 ska ränteutgifter inte räknas in i det skattemässiga anskaffningsvärdet för tillgångar. Det gäller samtliga tillgångar, dvs. lager, byggnader, markanläggningar, inventarier samt för immateriella tillgångar. Ränta som bokförts som tillgång får dras av som en skattemässig avdragspost det år ränteutgifterna aktiverats i räkenskaperna. Det gäller såvida ränteutgifterna inte omfattas av en avdragsbegränsning.

För inventarier innebär en aktivering av ränteutgifterna i räkenskaperna att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad. Företaget får då göra avdrag enligt reglerna för restvärdesavskrivning.

Från och med den 1 januari 2019 gäller en generell avdragsbegränsning av ränteavdrag i bolagssektorn, se vidare sidan 344.

Reparation och underhåll

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

Omedelbart avdrag

För inventarier som är av mindre värde får hela utgiften dras av omedelbart. Med mindre värde avses ett halvt prisbasbelopp. Detta

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

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

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

Värdeminskningsavdrag

Värdeminskningsavdrag får göras enligt räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning. I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier, se sidan 398.

Räkenskapsenlig avskrivning

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

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

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

1) Inventariernas skattemässiga värde vid
föregående beskattningsårs utgång + ...

Tillkommer

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

Avgår

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

4) lanspråktagen ersättningsfond –

Avskrivningsunderlag = ...

Lägsta tillåtna utgående inventariervärde enligt huvudregeln, 70 % av avskrivningsunderlaget = ...

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

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

80 % av årets anskaffningsutgifter + ...

60 % av föregående års anskaffningsutgifter + ...

40 % av anskaffningsutgifterna andra året före verksamhetsåret + ...

20 % av anskaffningsutgifterna tredje året före verksamhetsåret + ...

Lägsta utgående skattemässiga värde = ...

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

Restvärdemetoden

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

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 3 § ÅRL om anskaffningsvärde

4 kap. 4 § ÅRL om avskrivning

4 kap. 5 § ÅRL om nedskrivning

4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning

4 kap. 12 § ÅRL om redovisning till bestämd mängd och fast värde

5 kap. 4 § ÅRL om upplysning om värderingsprinciper

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

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

K2

K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K3

K3 p. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 p. 27 om nedskrivningar

Srf konsulterna

Srf U 4 om avskrivning på maskiner inventarier och immateriella anläggningstillgångar – femårsregeln enligt K2

Srf U 6 Omprövning av avskrivningsplan

Srf U 7 En eller flera anläggningstillgångar i K2

IL

18 kap. IL om inventarier

Leasade tillgångar

1260

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

Kontots innehåll

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

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

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

Vilka tillgångar som ska redovisas

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

Leasade tillgångar ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

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

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

Definition av ett finansiellt leasingavtal

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

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

Redovisning

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

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

Av-, ned- och uppskrivningar

Se instruktionerna till *konto 1210 m.fl.*

Noter

Enligt ÅRL

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

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

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

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

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

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

Observera

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

Det finns inga särskilda bestämmelser i inkomstskattelagen som behandlar leasade tillgångar, se dock nedan om nya regler från och med 2019. Den som civilrättsligt är ägare av tillgången medges värdeminskningssavdrag enligt reglerna om räkningsenlig avskrivning eller restvärdeметoden.

Inkomstskatt

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

Den del som redovisats som avskrivning och ränta ska inte dras av vid beskattningen. Den i räkenskaperna redovisade avskrivningen och räntekostnaden ska därför tas upp i deklarationen som justerade intäktsposter (pluspost). För att avdrag ska medges för de faktiska utgifterna ska leasingavgifterna dras av som en justerad kostnadspost (minuspost).

Enligt ett ställningstagande från Skatteverket 2008-10-17 förlorar företaget inte rätt till räkningsenlig avskrivning för att leasingavtalet har redovisats som finansiell leasing, såvida leasingavtalet redovisas för sig.

Räntedelen i leasingavtal från och med den 1 januari 2019

Från och med den 1 januari 2019 gäller en generell avdragsbegränsning för ränteavdrag i bolagssektorn, se vidare sidan 344. För att reglerna inte ska kunna kringgåas genom leasingavtal gäller att en del av leasingavgifterna behandlas som ränta när det är frågan om finansiell leasing. Räntedelen ska anses uppgå till den ränta som uttryckligen framgår av leasingavtalet. Framgår den inte eller är den inte marknadsmässig ska den beräknas enligt en alternativregel.

ÅRL

Se instruktionerna till *konto 1210 m.fl.*

Läs mer**K2**

Se instruktionerna till *konto 1210 m.fl.*

K3

Se instruktionerna till *konto 1210 m.fl.*

K3 p. 20.3–4 om klassificering av leasingavtal

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

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

Förbättringsutgifter på annans fastighet

1120

Förbättringsutgifter på annans fastighet

Kontots innehåll

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

Allmänt

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

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

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

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Redovisning av förbättringsutgifter på annans fastighet

Förbättringsutgifter på annans fastighet ska redovisas som en materiell anläggningstillgång i posten Förbättringsutgifter på annans fastighet, om nyttjanderättshavaren bekostat utgifterna och övriga förutsättningar för aktivering är uppfyllda. Om utgifterna räknas som markinventarier eller byggnadsinventarier enligt IL ska de istället redovisas som maskiner och andra tekniska anläggningar. (K2 p. 10.7)

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till

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

När förbättringsutgifter på annans fastighet inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka förbättringsutgifter på annans fastighet som ska redovisas

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

Förbättringsutgifter på annans fastighet ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för förbättringsutgifter på annans fastighet.

-
- Se instruktionerna till *konto 1110*.

Noter

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

Observera

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

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

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

Inkomstskatt

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

Se instruktionerna till *konto 1110*.

Läs mer

Övriga materiella anläggningstillgångar

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

Se Maskiner och andra tekniska anläggningar.

Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

Pågående nyanläggningar och förskott för byggnader och mark

1180

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

Kontots innehåll

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

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

När en tillgång ska redovisas

Sådana utgifter som enligt K2 ska ingå i en tillgångs anskaffningsvärde ska, även om risker och förmåner inte har övergått, redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts. (K2 p. 9.3 tredje stycket)

Bruttoredovisning i resultaträkningen

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

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

Vilka tillgångar som ska redovisas

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

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för pågående nyanläggningar och förskott.

Noter

- Se instruktionerna till *konto 1110*.

Inkomstskatt

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

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

Läs mer

Se instruktionerna till *konto 1110*.

1280**Pågående nyanläggningar och förskott för maskiner och inventarier****Kontots innehåll**

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

Allmänt

Se instruktionerna till *konto 1210 m.fl.*

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Sådana utgifter som enligt K2 ska ingå i en tillgångs anskaffningsvärde ska, även om risker och förmåner inte har övergått, redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts. (K2 p. 9.3 tredje stycket)

Bruttoredovisning i resultaträkningen

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

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka tillgångar som ska redovisas

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

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

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

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

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för pågående nyanläggningar och förskott.

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

Noter

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

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

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

**Inkomst-
skatt**

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

Läs mer

Finansiella anläggningstillgångar

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

Andelar i koncernföretag

1310

Kontots innehåll

Andelar i koncernföretag

Aktier och andra andelar i koncernföretag.

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

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

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Allmänt

Koncerndefinition

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

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

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

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

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

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

Moderföretag tillsammans med dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

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

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag ska inte de innehav där ägarföretaget agerar mellanman beaktas. Inte heller beaktas de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som 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. (1 kap. 6 § ÅRL)

Anskaffningsvärde

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

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Vilka andelar i koncernföretag som ska redovisas

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

Klassificering

Andelar i koncernföretag är normalt anläggningstillgångar. Andelar i koncernföretag är omsättningstillgångar endast om det vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år. (K2 p. 19.2)

Anskaffningsvärde**Likvida medel**

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

Testamente eller gåva

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

Andelar i handelsbolag

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

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges, får tillskottet redovisas på balansdagen. När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (K2 p. 19.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Koncernbidrag

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

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Nedskrivning

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

Är värdet på andelar i ett koncernföretag, eller ett gemensamt styrt företag, som är anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kro-

nor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. (K2 p. 19.8)

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

Återföring av nedskrivning

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

Uppskrivning

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

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Vilka andelar i koncernföretag som ska redovisas

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

En andel i koncernföretag ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Definition av bestämmande inflytande

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

Klassificering

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

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

Anskaffningsvärde

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

Andelar i handelsbolag

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

Utdelning

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

Aktieägartillskott**Tillskott**

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

Återbetalning

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Koncernbidrag

Koncernbidrag enligt 35 kap. 1 L ska redovisas som bokslutsdisposition. Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får redovisas som en ökning av andelens redovisade värde. (K3 p. 6.6)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Enligt ÅRL**Noter**

Upplysning ska av större företag lämnas om:

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

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

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

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

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

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

Observera

Aktiebolags och ekonomiska föreningars andelar i koncernföretag utgör normalt näringsbetingade andelar. Med näringsbetingad an-

Inkomstskatt

del avses en andel i bl.a. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening som uppfyller något av följande kriterier.

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

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

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

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

Läs mer

ÅRL

1 kap. 4 och 6 §§ ÅRL om koncerndefinition

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

5 kap. 8 § om noter för anläggningstillgångar

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

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

7 kap. ÅRL om koncernredovisning

K2

K2 kap. 9 om allmänna bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 19 om koncernföretag

K3

K3 kap. 9 om koncernredovisning

K3 kap. 19 om förvärvsanalys

IL

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

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

Långfristiga fordringar hos koncernföretag	1320
Långfristiga fordringar hos koncernföretag.	Kontots innehåll

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

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

Andra långfristiga fordringar	1380
Övriga fordringar med längre löptid än ett år, t.ex. på anställda.	Kontots innehåll

Se instruktionerna till <i>konto 1350</i> .	Allmänt

Se även <i>Allmänt</i> ovan.	Bokslut enligt K2

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

Anskaffningsvärde**Likvida medel**

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

Utländsk valuta

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminkontrakt ska däremot värderas till terminkursen. (K2 p. 11.8)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Utgifter direkt hänförliga till förvärvet

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

Upplupen avkastning

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

Testamente eller gåva

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

Nedskrivning

Se instruktionerna till *konto 1350*.

Ingen uppskrivning

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

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka fordringar hos koncernföretag m.fl. som ska redovisas

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

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

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

Klassificering

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

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

Anskaffningsvärde och redovisning

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

Upplupet anskaffningsvärde

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

Nedskrivning

Se instruktionerna till *konto 1350*.

Värdering till verkligt värde

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

- Se instruktionerna till *konto 1350*.

Noter

Inkomstskattemässigt delas finansiella tillgångar in i kapitaltillgångar och tillgångar i näringsverksamheten (näringsstillgångar). Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar. Andra fordringsrätter utgör således kapitaltillgångar. Värdeförändring ska inte tas upp eller dras av utan kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas när tillgångarna avyttras. Med avyttring jämställs bl.a. om företaget som har gett ut ett värdepapper träder i likvidation eller försätts i konkurs.

Inkomstskatt

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

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

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

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

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

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

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

Läs mer

K2

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 11 om finansiella anläggningstillgångar

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

IL

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

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

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

Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

Ägarintressen i övriga företag

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

1330

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

Kontots innehåll

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

För andelar i koncernföretag används konto 1310.

Definition av ägarintresse, intresseföretag m.m.

Allmänt

Definitioner av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrt företag och ägarintressen i övriga företag

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

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

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

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

Vid bestämmandet av antalet röster i ett intresseföretag ska inte de innehav där ägarföretaget agerar mellanman beaktas. Inte heller beaktas de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som 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. (1 kap. 6 § ÅRL)

Anskaffningsvärde

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

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

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

Vilka andelar i intresseföretag som ska redovisas

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

Klassificering

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

Anskaffningsvärde**Likvida medel**

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

Testamente eller gåva

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

Handelsbolag

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

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott som ett företag lämnar till intresseföretag, m.fl. ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredoviseringen avges, får tillskottet redovisas på balansdagen. När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (K2 p. 19.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Insatsemission

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

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

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

När nedskrivning ska ske

Är värdet på andelar i ett intresseföretag, m.fl. noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. (K2 p. 19.8)

Avtal om avyttring

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

Återföring av nedskrivning

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

Uppskrivning

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

Se även *Allmänt* ovan.

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

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

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

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

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

Klassificering

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

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

Anskaffningsvärde

Andel i handelsbolag

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

Utdelning från intresseföretag, m.fl.

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

Insatsemission

Överföring av 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. (K3 p. 14.14)

Aktieägartillskott

Tillskott

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

Återbetalning

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Enligt ÅRL

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

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

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

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Noter

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

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

Observera

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

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

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

Inkomstskatt

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

Läs mer**ÅRL**

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

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

5 kap. 8 § ÅRL om upplysningar om anläggningstillgångar

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

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

7 kap. ÅRL om koncernredovisning

K2

K2 kap. 9 om allmänna bestämmelser om tillgångar

K2 kapitel 19 om intresseföretag

K3

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

K3 kap. 14 om intresseföretag

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

IL

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

Andra långfristiga värdepappersinnehav

Andelar och värdepapper i andra företag

1350

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

Kontots innehåll

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

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

Allmänt

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

Anskaffningsvärde

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

Nedskrivning

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

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

Återföring av nedskrivning

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

En nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen. (K2 p. 11.23, K3 p. 11.29)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Vilka andra långfristiga värdepappersinnehav som ska redovisas

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

Värdepappersportfölj

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

Klassificering

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

Avyttring

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

Anskaffningsvärde**Likvida medel**

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

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

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

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång som anskaffas med försäkringsersättning finns ett antal aspekter inom redovisning och beskattning att beakta. (K2 p. 9.10) Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 418.

Testamente eller gåva

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

Utgifter direkt hänförliga till förvärvet

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

Utländsk valuta

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott som ett företag lämnar ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får tillskottet redovisas på balansdagen. När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (K2 p. 11.12)

Insatsemission

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

Av SKV rekommenderad anskaffningsutgift

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

Värdering**Ingen värdering till verkligt värde**

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

Upplupen avkastning som ingår i inköpspris

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

Redovisat värde för tillgång med garanterad avkastning

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

Nedskrivning**Vilka värden som ska jämföras**

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

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

När nedskrivning ska ske

Är värdet på en finansiell anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger

värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. (K2 p. 11.20)

Avtal om avyttring

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

Garanterat inlösenvärde

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

Ingen uppskrivning

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

Avyttring

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

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka andra långfristiga värdepappersinnehav som ska redovisas

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

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

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

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

Definitioner**Finansiellt instrument**

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

Finansiell tillgång

En finansiell tillgång är en tillgång i form av

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

Finansiellt garantiavtal

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

Derivat

För derivatinstrument, se instruktionerna till *konto 1384*.

Värdepappersportfölj

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

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

Värdering till verkligt värde

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

Värdering utifrån anskaffningsvärde

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

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

Redovisning

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

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

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

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

Sammansatta finansiella instrument

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

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

Nedskrivning**Nedskrivningsprövning varje balansdag**

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

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

Värdepappersportfölj

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

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

Uppskrivning

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om anläggningstillgångar* sidan 20 samt konto 2085 Uppskrivningfond.

Säkringsredovisning

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

Enligt ÅRL

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

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Noter

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

K3 innehåller inga krav utöver lag för mindre företag. För större företag gäller följande.

- Har ett större företag överfört en finansiell tillgång till en annan part men inte tagit bort tillgången från balansräkningen ska följande upplysningar lämnas för varje slag av sådana tillgångar:
 - Tillgångens karaktär.
 - Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
 - Redovisat värde på tillgången och den skuld som är knuten till tillgången. (K3 p. 11.65)
- Ett större företag som tillämpar säkringsredovisning ska lämna ytterligare upplysningar vilka framgår av K3 p. 11.66.

Observera

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

Inkomstskatt

Inkomstskattemässigt delas finansiella tillgångar in i kapitaltillgångar och tillgångar i näringsverksamheten (näringsstillgångar). Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagerstillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Värdeförändring ska inte tas upp eller dras av utan kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas när tillgångarna avyttras. Vinsten beräknas enligt genomsnittsmetoden och vid avyttring av marknadsnoterade andelar får omkostnadsbeloppet bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av.

Är det fråga om näringsbetingade andelar är vinsten skattefri och förlusten inte avdragsgill, se konto 1310 Andelar i koncernföretag.

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

Läs mer**K2**

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 11 om finansiella anläggningstillgångar

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 5 om redovisning av aktier och andelar

RedR 7 om redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

RedU 8 om redovisning av värdet på inköpsrätt till aktier

IL

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

Lån till delägare eller närstående

1360

Lån till delägare eller närstående, långfristig del

**Kontots
innehåll**

Långfristiga fordringar på delägare och närstående personer enligt ABL.

Allmänt**Värdering**För allmänna bestämmelser om värdering av långfristiga fordringar, se instruktionerna till *konto 1320, 1340, 1380*.**Noter****Enligt ÅRL**

- Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag (gäller större företag enligt 5 kap. 32 § ÅRL), ska upplysning lämnas om detta. Det samma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämföras suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämföras vice verkställande direktör. (alla företag 5 kap. 18 § första stycket ÅRL)
- Upplysningar ska också lämnas av större företag om ett aktiebolag har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § ABL. (5 kap. 32 § ÅRL) Upplysningarna ska omfatta följande:
- Lånets anskaffningsvärde samt eventuella tillkommande och avgående belopp. (5 kap. 8 § ÅRL)
- Storleken av lämnade lån. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Huvudsakliga lånevillkor. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Räntesatser. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Under räkenskapsåret återbetalda belopp. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)
- Vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått andra ekonomiska åtaganden till förmån för. (5 kap. 18 § andra stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Om penninglån har lämnats i strid med 21 kap. 1–7 §§ aktiebolagslagen ska lånebeloppet tas upp som intäkt hos en låntagaren om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Detta gäller dock inte om låntagaren är ett aktiebolag.

**Inkomst-
skatt****ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

5 kap. 18 § ÅRL om lån till ledande befattningshavare

5 kap. 32 § ÅRL (större företag) om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare

ABL

21 kap. ABL om lån från bolaget till aktieägare m.fl.

FAR

RedR 8 om aktiebolags redovisning av långivning till och andra engagemang för bolaget närstående personer

IL

10 kap. 3 § IL och 15 kap. 3 § IL om penninglån

Läs mer

Uppskjuten skattefordran (Ej K2)

1370

Uppskjuten skattefordran

Kontots innehåll

Beräknad uppskjuten skattefordran.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Ett företag får inte redovisa en långfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran). (K2 p. 11.5)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka uppskjutna skattefordringar som ska redovisas

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

En uppskjuten skattefordran ska redovisas i balansräkningen endast om

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

I K3 ska uppskjuten skatt på temporära skillnader redovisas. Temporär skillnad är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller skuld. En uppskjuten skattefordran kan uppstå exempelvis om det finns ackumulerade underskott.

Regler om uppskjuten skattefordran behandlas i kapitel 29 Inkomstskatter. Se instruktionerna till konto 2240 Uppskjuten skatteskuld.

Klassificering

En uppskjuten skattefordran eller uppskjuten skatteskuld ska klassificeras som finansiell anläggningstillgång respektive avsättning. (K3 p. 29.31)

Observera

En tillämpning av K3 kräver redovisning av uppskjuten skatt, dvs. oavsett företagets storlek. En särskild försiktighet ska däremot iaktas i samband med värdering av en uppskjuten skattefordran. Detta i synnerhet om den har uppkommit på grund av underskott.

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

5 kap. 36 § ÅRL (större företag) om noter om skatter

K2

K2 p. 11.5 om förbud mot redovisning av långfristig uppskjuten skattefordran

K3

K3 kap. 29 om inkomstskatter

Andra långfristiga fordringar

1384

Derivat

Kontots innehåll

Kontot används för redovisning av derivat (t.ex. terminer eller optioner) värderade till anskaffningsvärde eller verkligt värde om derivatet inte använts för verkligt värdesäkring till anskaffningsvärde.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka derivat som ska redovisas

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

Utgångspunkten för anskaffningsvärde för en option är den premie som framgår av köpnotan. (K2 p. 11.9, kommentar)

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs.

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka derivat som ska redovisas

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

Ett derivat ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

Ett derivat anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten när

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

Definitioner

Ett derivatinstrument är ett finansiellt instrument som uppfyller följande kriterier:

- Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
- Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
- Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. (K3 p. 11.8)

Derivatinstrument som klassificeras som anläggningstillgångar ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt lägsta värdets princip. (K3 p. 11.22)

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

För värdering av derivat till verkligt värde, se K3 kap. 12.

Enligt ÅRL

- För varje kategori av derivatinstrument som värderas till anskaffningsvärde ska verkligt värde anges tillsammans med en beskrivning av omfattning och typ av instrument (större företag). (5 kap. 27 § ÅRL)
- För derivat som värderas till verkligt värde, se 5 kap. 10 § ÅRL.

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Se vidare K3 kap. 12.

Noter

Om derivatet används för att säkra exempelvis en långfristig fordran i utländsk valuta, värderas fordran vid anskaffningstillfället till den säkrade kursen. Därmed uppkommer ingen valutakursdifferens och derivatet särredovisas inte på detta konto.

Observera

Derivat utgör kapitaltillgångar, se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad utan vinst- eller förlustberäkning görs förs när derivatet avyttras. Noterbart är att omkostnadsbeloppet inte får beräknas enligt schablonregeln (20 procent av ersättningen).

Inkomstskatt**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

Läs mer

5 kap. 10 § ÅRL om derivatinstrument och andra finansiella instrument

5 kap. 27 § ÅRL (större företag) om ytterligare upplysningar om derivatinstrument och andra finansiella instrument

K2

K2 p. 1.1 och 1.7 med tillhörande kommentar om säkringsredovisning

K3

K3 p. 11.38–60 och 11.67 om säkringsredovisning till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 7 om redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

IL

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

1385

Kapitalförsäkring

Kontots innehåll

Bokfört värde på kapitalförsäkring när företaget äger försäkringen.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka kapitalförsäkringar ska redovisas

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

En kapitalförsäkring är en finansiell anläggningstillgång om utbetalningarna ska tillfalla företaget och försäkringen är förenad med återköpsrätt. (K2 p. 11.3) Försäkringen ska därför vara förenad med ett återbetalningsskydd som säkerställer att försäkringskapitalet alltid återbetalas till företaget och inte tillfaller försäkringsbolaget, t.ex. vid dödsfall. Är ett pensionsåtagande kopplat till kapitalförsäkringen och utbetalningen går direkt till en person som företaget anvisat ska kapitalförsäkringen ändå redovisas som en finansiell anläggningstillgång. (K2 kommentar till p. 11.3)

Anskaffningsvärde

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

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på en kapitalförsäkring jämföras med försäkringens återköpsvärde på balansdagen. (K2 p. 11.19)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

Vilka kapitalförsäkringar ska redovisas

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

En tillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

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

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

Anskaffningsvärde

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

- Se konto 1350.

Noter

Ersättning som betalas ut från en kapitalförsäkring är skattefri och en kapitalvinst vid avyttring av en kapitalförsäkring är också skattefri. På motsvarande sätt får inte kapitalförluster dras av.

Inkomstskatt

K2

K2 p. 11.3 och 11.19 om kapitalförsäkring

Läs mer

Kapitalförsäkringar används ibland som bas för pensionsåtagande till (oftast) en företagsledare i ett fåmansbolag. Såväl K2 som K3 innehåller särskilda regler för hur det ska redovisas. Se K2 punkterna 16.15–16.18 och K3 p. 28.12A.

Observera

Omsättningstillgångar

Anlägg- nings- eller omsätt- ningstill- gång?	Allmänt om omsättningstillgångar Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. (4 kap. 1 § första stycket ÅRL) Avsikten vid förvärvet avgör om en tillgång är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. En tillgång som ett företag avser omsätta i den normala verksamheten är en omsättningstillgång. (K2 p. 9.5, K3 p. 4.4 första och andra styckena) Beslutar företaget att avyttra eller utränga en anläggningstillgång ska tillgången inte omklassificeras. En finansiell anläggningstillgång som förfaller inom 12 månader efter balansdagen ska omklassificeras till omsättningstillgång. (K2 p. 9.6, K3 p. 4.5 första och tredje styckena) 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. (K2 p. 9.7, K3 p. 4.6)
Individuell värdering	De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig. (2 kap. 4 § första stycket p. 5 ÅRL)
Kvittning	Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra. (2 kap. 4 § första stycket p. 6 ÅRL)
Värdering	Omsättningstillgångar ska som huvudregel tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Annan värdering kan komma i fråga för pågående arbeten, bestämd mängd och fast värde, andelar i intresseföretag, finansiella instrument till verkligt värde samt vid säkringsredovisning (4 kap. 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §§ ÅRL). (4 kap. 9 och 11 §§ ÅRL)
Anskaffningsvärde	Utgifter för tillgångens förvärv Med anskaffningsvärde förstås utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. För anskaffningsvärdet för varulager finns enligt 4 kap. 11 § ÅRL särskilda regler för beräkning av anskaffningsvärdet (först-in-först-ut-principen m.m.)

Förvärvad omsättningstillgång

I anskaffningsvärdet för en förvärvad omsättningstillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in. (4 kap. 3 § andra stycket)

Egentillverkad omsättningstillgång

I anskaffningsvärdet för en tillverkad omsättningstillgång får, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälige andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. (4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL)

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är i enlighet med ÅRL:s krav på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild användas i stället för nettoförsäljningsvärdet. (4 kap. 9 § tredje stycket ÅRL)

Nettoförsäljningsvärde

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen. (4 kap. 9 § fjärde stycket ÅRL)

Återanskaffningsvärde

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

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

4 kap. 9–14 e §§ ÅRL om värdering av tillgångar

5 kap. 10 § ÅRL om noter om finansiella instrument

5 kap. 26 och 27 §§ ÅRL (större företag) om omsättningstillgångar och ytterligare upplysningar om finansiella instrument

Läs mer

K2

K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 12–14 om varulager, kortfristiga fordringar och kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

K3

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

K3 kap. 11 om finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

K3 kap. 16 om upplysningar om förvaltningsfastigheter

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

IL

17 kap. 5 § IL om djur i jordbruk eller renskötsel

Varulager m.m.

Post i balansräkningen	Konton
Råvaror och förnödenheter	1410, 1420
Varor under tillverkning	1430, 1440
Färdiga varor och handelsvaror	1450, 1460
Övriga lagertillgångar	1490
Pågående arbete för annans räkning	1470
Förskott till leverantörer	1480

Råvaror och förnödenheter

1410

Lager av råvaror

Kontots innehåll

Lager av råmaterial och råvaror, dvs. materiella tillgångar som ska användas i produktionen av framför allt färdiga varor.

1420

Lager av tillsatsmaterial och förnödenheter

Kontots innehåll

Lager av tillsatsmaterial, dvs. material som köpts in för att ingå som komponenter i den egna tillverkningen av färdiga varor. Lager av förnödenheter, dvs. sådana omsättningstillgångar som förbrukas i ett företags normala tillverkningsprocess.

Allmänt

Definition

Varulager utgörs av omsättningstillgångar som

- är avsedda att säljas i den normala verksamheten (färdiga varor och handelsvaror),
- är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
- ska användas i tillverkningen av färdiga varor (exempelvis råvaror och förnödenheter) eller vid tillhandahållandet av tjänster. (K2 p. 12.2, K3 p. 13.2)

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

För regler avseende klassificering av en tillgång som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Lägsta värdets princip

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Varulager får tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet på råvaror, insatsmaterial och förnödenheter i juridisk person under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger. (K2 p. 12.5, K3 p. 13.14)

Kollektiv värdering får endast användas

- för homogena varugrupper, och
- om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen. (K2 p. 12.3, K3 p. 13.3)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

FIFU m.m.

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas. (4 kap. 11 § första stycket ÅRL)

Utgifter direkt hänförliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång och som enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade varor, är bl.a. utgifter för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag. (K2 p. 12.7, K3 kommentar 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL)

Råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

Råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. (4 kap. 12 § ÅRL)

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala för verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans. Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. (K2 p. 12.14–15, K3 p. 13.10)

Schablonmässig värdering

En schablonmässig metod får användas vid värdering av varulager om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

- det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- schablonen används konsekvent, och
- schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (K2 p. 2.9, K3 p. 13.4)

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Ett företag ska redovisa tillgångar som det äger. (K2 p. 9.2)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

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

Om ...	... så övergår väsentliga risker och förmåner ...
tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas
tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
tillgångar som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
tillgångar som levereras genom delleveranser om - tillgångarna i en delleverans saknar funktionellt samband med tillgångar i en annan leverans, och - företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade tillgången	efter varje utförd delleverans

(K2 p. 9.3)

Lägsta värdets princip**Nettoförsäljningsvärdet uppenbart högre än anskaffningsvärdet**

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet, behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas. (K2 p. 12.4 andra stycket)

Återanskaffningsvärdet

Sådana särskilda skäl som enligt ÅRL medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för råvaror vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl. (K2 p. 12.16)

Negativt nettoförsäljningsvärde

Är nettoförsäljningsvärdet negativt till följd av åtaganden ska varan redovisas till noll kronor och det negativa beloppet redovisas som en kortfristig skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. (K2 p. 12.17)

Kasserade varor

Kostnaden för kasserade varor kostnadsförs i den period som varorna kasseras. (K2 p. 12.18)

Anskaffningsvärde**Likvida medel**

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

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

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

Försäkringsersättning

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för ett lager av råvaror m.fl. som anskaffas med försäkringsersättning är utgångspunkten det belopp som anges i punkterna 9.8 och 9.9. (K2 p. 9.10)

Byten

För byten av lagervaror gäller särskilda regler, se K2 p. 2.7–8.

Testamente eller gåva

Anskaffningsvärdet för ett lager av råvaror m.fl. som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

Offentligt stöd

När ett lager av råvaror m.fl. finansieras helt eller delvis med offentliga stöd ska stödet minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. Överstiger stödet utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt. Stöd i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska anskaffningsvärdet utan minska årets skattekostnad. (K2 p. 9.14)

Återbetalas stödet eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp. (K2 p. 9.15)

Råvaror och förnödenheter till bestämd mängd och fast värde

Råvaror och förnödenheter som enligt ÅRL får tas upp till en bestämd mängd och fast värde, anses inte variera väsentligt om postens sammanlagda värde kan antas ligga inom intervallet plus/minus 20 procent av det redovisade värdet. (K2 p. 12.6)

När ett varulager inte längre ska redovisas

En lagerpost ska inte längre redovisas när de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet har övergått. Har en tillgång kasserats ska den inte heller redovisas. (K2 p. 9.4)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka lager av råvaror m.fl. som ska redovisas

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

Ett lager av råvaror m.fl. ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Lägsta värdets princip

Vid värdering av varor som är i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster får anskaffningsvärdet jämföras med återanskaffningsvärdet. Återanskaffningsvärdet ska beräknas enligt samma metod som anskaffningsvärdet men baseras på balansdagens priser. (K3 p. 13.13)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Utgifter direkt hänförliga till inköp av lagervaror

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. (K3 kap. 13 kommentar till 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL)

Utbytbara varor

Med varulager av likartade tillgångar där företag kan bestämma anskaffningsvärdet enligt först-in-först-ut-principen eller liknande avses varor som är utbytbara. Vilka varor som är utbytbara bestäms utifrån varornas beskaffenhet och användning för företaget. Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod. (K3 p. 13.5)

Kreditvillkor som avviker från det normala

Ett företag som förvärvar råvaror, tillsatsvaror och förnödenheter med kreditvillkor som avviker från det normala ska minska anskaffningsvärdet med finansieringskomponenten. (K3 p. 13.6)

Offentligt bidrag

I juridisk person får ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en omsättningstillgång minska tillgångens anskaffningsvärde. (K3 p. 24.9)

Enligt ÅRL

- Om ett större företag har justerat tillgången uteslutande av skattekål ska upplysning lämnas om detta, inklusive belopp. (5 kap. 26 § andra stycket ÅRL)
- Om nettoförsäljningsvärdet avviker väsentligt från anskaffningsvärdet ska större företag ange skillnadsbeloppet. (5 kap. 26 § tredje stycket ÅRL)
- Pantsatt varulager redovisas i not. (5 kap. 14 § ÅRL)
- Större företag ska ange vika poster i balansräkningen panten avser. (5 kap. 46 §)

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Redovisningsprincip för varulager. (K3 p. 8.3)
- Princip för omräkning till redovisningsvaluta för poster som anskaffats i annan valuta. (K3 p. 8.3 A)

Posten Råvaror och förnödenheter i årsredovisningen inkluderar enligt ÅRL lagerförändring av råvaror, tillsatsmaterial och förnödenheter.

Observera

Råvaruderivat som är avsedda för och förväntas regleras genom leverans av varor till företaget ska återspeglas i anskaffningsvärdet för råvarorna och utgör inte finansiella instrument enligt ÅRL.

Det är både enligt K2 och enligt K3 tillåtet att tillämpa principen om först-in-först-ut på en separerad del av lagret och vägda genomsnittspriser för en annan del av lagret.

Se konto 1430–1450.

Inkomstskatt**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 3 § andra–fjärde styckena ÅRL

4 kap. 9 § ÅRL om anskaffningsvärde för omsättningstillgångar

4 kap. 11 § ÅRL om anskaffningsvärde för varulager

4 kap. 12 § ÅRL om redovisning till bestämd mängd och fast värde

4 kap. 14 c § ÅRL om råvaruderivat

Läs mer

5 kap. 26 § (större företag) andra och tredje stycket ÅRL om upplysningar kopplat till omsättningstillgångar

K2

K2 p. 2.9 om schablonmässig värdering

K2 p. 4.4 om redovisning av kostnad för råvaror, tillsatsmaterial och förnödenheter

K2 p. 7.3 om beräkning av utgiftens storlek

K2 kap. 12 om varulager

K3

K3 kap. 13 om varulager

IL

17 kap. om lager

17 kap. 4 § IL om djur i jordbruk och renskötsel

Varor under tillverkning

Färdiga varor

(För handelsvaror, se konto 1460 nedan.)

Lager av halvfabrikat

1430

Lager av halvfabrikat, dvs. varor som är under tillverkning för att bli färdiga varor, ska särredovisas.

Kontots innehåll

Produkter i arbete

1440

Produkter i arbete (PIA), om denna bearbetningsfas redovisas som särskild typ av omsättningstillgång.

Kontots innehåll

Färdiga varor

1450

Färdiga varor som tillverkats inom företaget och som är avsedda för försäljning i den ordinarie verksamheten.

Kontots innehåll

Definition och klassificering

Allmänt

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Lägsta värdets princip

Lägsta värdets princip, inklusive kollektiv värdering, framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Anskaffningsvärde

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*. Dessa instruktioner ska även tillämpas för värdering av inköpta halvfabrikat eftersom anskaffningsvärdet även i ett sådant fall utgörs av ett inköpspris och andra utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

Vad gäller värdering av tillverkade tillgångar tillåter ÅRL att en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om skillnad mellan varulagervärdering enligt K2 och K3, se sidan 427.

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde avses är det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala för verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans. Med försäljningskostnad avses även de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. (K2 p. 12.14–15, K3 p. 13.10)

Schablonmässig värdering

En schablonmässig metod får användas vid värdering av varor under tillverkning om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

- det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- schablonen används konsekvent, och
- schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (K2 p. 2.9, K3 p. 13.4)

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om skillnad mellan varulagervärdering enligt K2 och K3, se sidan 427.

Vilka lager av halvfabrikat som ska redovisas

Ett företag ska redovisa lager av halvfabrikat som det äger. (K2 p. 9.2)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till *konto 1410–20*.

Lägsta värdets princip

Undantag för beräkning av nettoförsäljningsvärdet framgår av instruktionerna till *konto 1410, 1420*. Observera att punkt 12.15 om användning av återanskaffningsvärde även gäller halvfabrikat.

Sådana särskilda skäl som enligt ÅRL medför att återanskaffningsvärdet får användas kan för halvfabrikat vara att försäljning av dessa inte ingår i företagets normala verksamhet eller att en värdering till nettoförsäljningsvärde inte kan motiveras av kostnadsskäl. (K2 p. 12.16)

Behandling av negativt nettoförsäljningsvärde framgår av instruktionerna till *konto 1410, 1420*.

Anskaffningsvärde

Se även instruktionerna till *konto 1410, 1420*.

I anskaffningsvärdet för egentillverkade varor ska följande utgifter räknas in

- Inköpspriset för material samt utgifter för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag, se instruktionerna till *konto 1410, 1420*.
- Utgifter för lön till och arbetsavgifter för anställda och utgifter för inhyrd personal som arbetar med att tillverka varorna.
- Utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av tillgång, se instruktionerna till *konto 1410, 1420*. (K2 p. 12.10)

Företagen får, men måste inte, räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för egentillverkade varor. Det ska i så fall göras utifrån normalt kapacitetsutnyttjande. (K2 p. 12.11)

I anskaffningsvärdet för en egentillverkad vara får inte räknas in

- ränteutgifter,
- lagerhållningskostnader,
- administrationskostnader,
- försäljningsomkostnader, eller
- forsknings- och utvecklingskostnader. (K2 p. 12.12)

När varulager inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Redovisning i resultaträkningen

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

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

Räkenskapsårets förändring av lager av egentillverkade varor ska redovisas i resultaträkningen i posten *Förändring av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbeten för annans räkning*. (K2 p. 12.13)

Se även *Allmänt* ovan.

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om skillnad mellan varulagervärdering enligt K2 och K3, se sidan 427.

**Bokslut
enligt K3**

Vilka lager av halvfabrikat som ska redovisas

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

En lager av halvfabrikat ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Lägsta värdets princip

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Varor under tillverkning för att säljas

Kan ett nettoförsäljningsvärde inte fastställas för varor som är under tillverkning (PIA) för att säljas, ska anskaffningsvärdet jämföras med det uppskattade försäljningspriset för den färdiga varan med avdrag för uppskattade kostnader för färdigställande och kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning. (K3 p. 13.12)

Varor som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten

Vid värdering enligt lägsta värdets princip av färdiga varor ska anskaffningsvärdet jämföras med nettoförsäljningsvärdet. (K3 p. 13.11)

Anskaffningsvärde**Material i tillverkning**

Inköpspris för material som används i tillverkningen framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Inköp till onormala kreditvillkor framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

FIFU m.m.

Bestämning av anskaffningsvärde enligt först-in-först-ut-principen eller liknande princip framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Indirekta tillverkningskostnader

Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager. I annat fall får de inkluderas. (K3 p. 13.7)

Kan tillverkningskostnaderna för två eller flera varor som tillverkas samtidigt inte 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 huvudproduktens anskaffningsvärde. (K3 p. 13.8)

Ett företag som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för varor i lager ska fördela fasta tillverkningsomkostnader på basis av normal tillverkningskapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelats på varje tillverkad vara minskas så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet. Rörliga tillverkningsomkostnader ska fördelas på varje tillverkad enhet på basis av faktisk produktion. (K3 p. 13.9)

Låneutgifter

Har ett företag valt att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet, ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas. För mer information om aktivering av låneutgifter, se instruktionerna till *konto 1110*. (K3 p. 25.4)

Noter

- Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Enligt ÅRL

- Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska upplysning lämnas av större företag om detta i en not. (5 kap. 26 § första stycket ÅRL)
- Om lagret justerats av enbart skatteskal ska större företag lämna upplysning om det, inklusive belopp. (5 kap. 26 § andra stycket ÅRL)

- Om nettoförsäljningsvärdet på balansdagen avviker väsentligt från anskaffningsvärdet ska större företag lämna upplysning om det. (5 kap. 26 § tredje stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL. Det ska däremot upplysas om företaget har tagit med indirekta kostnader i anskaffningsvärdet. (K2 p. 18.7)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Upplysning om vilka redovisningsprinciper som har valts. (K3 p. 8.3)

Indirekta tillverkningskostnader får enligt K2 räknas in i anskaffningsvärdet för djur i jordbruk och renskötsel som värderas enligt 17 kap. 5 § IL.

Pålägget för sociala avgifter enligt K2 innehåller enbart lagstadgade arbetsgivaravgifter.

En lagervärdering enligt K2 tillåter att alla indirekta tillverkningskostnader kostnadsförs i takt med att de uppstår (och inte som en varukostnad då produkterna säljs). Därmed kan ett redovisat värde på lager enligt K2 bli lägre än enligt K3 eftersom K3 och i vissa fall kräver att indirekta tillverkningskostnader läggs till lagervärdet.

Observera

Den skattemässiga avgränsningen mellan lager och inventarier är i praktiken densamma som i redovisningen. Vid inkomstbeskattningen avses med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde detsamma som i redovisningen. Det innebär exempelvis att i det fall ett företag inte får eller väljer att inte räkna in indirekta tillverkningskostnader i det redovisade lagervärdet ska detta inte heller beaktas vid den skattemässiga lagervärderingen.

Skattemässigt får som huvudregel en lagertillgång inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ ÅRL användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Skattemässigt finns en alternativ värderingsregel. Denna innebär att lagret, med några få undantag, får tas upp till lägst 97 procent av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Alternativregeln kan inte tillämpas vid värdering till nettoförsäljningsvärde, eftersom hänsyn redan tagits till eventuellt nedskrivningsbehov. Denna skattemässiga reserv redovisas både av företag som tillämpar K2- och K3-regler som huvudregel som en minskning av lagersaldot i denna kontogrupp och inte som en obeskattad reserv. Om reserven visas som en obeskattad reserv används konto 2196 Lagerreserv.

Särskilda värderingsregler gäller för djur i jordbruk, se konto 1490.

Inkomstskatt

Ränteutgifter från och med den 1 januari 2019

Från och med den 1 januari 2019 ska ränteutgifter inte räknas in i det skattemässiga anskaffningsvärdet för tillgångar. Det gäller samtliga tillgångar, dvs. lager, byggnader, markanläggningar, inventarier samt för immateriella tillgångar. Ränta som bokförts som tillgång får dras av som en skattemässig avdragspost det år ränteutgifterna aktiverats i räkenskaperna. Det gäller såvida ränteutgifterna inte omfattas av en avdragsbegränsning.

Har ränteutgifter räknats in i anskaffningsvärdet för lagertillgångar ska det redovisade resultatet justeras i deklarationen för i räkenskaperna redovisad varuinköpskostnad som inte ska dras av. Eftersom motsvarande belopp ska dras av som justeringspost för aktiverade räntor blir det inte nödvändigt att göra någon justering.

Från och med den 1 januari 2019 gäller en generell avdragsbegränsning av ränteavdrag i bolagssektorn, se vidare sidan 344.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 3 § andra–fjärde styckena ÅRL

4 kap. 9 § ÅRL om anskaffningsvärde för omsättningstillgångar

4 kap. 11 § ÅRL om anskaffningsvärde för varulager

4 kap. 12 § ÅRL om redovisning till bestämd mängd och fast värde

4 kap. 14 c § ÅRL om råvaruderivat

5 kap. 26 § om upplysningar avseende omsättningstillgångar (större företag)

K2

K2 p. 2.9 om schablonmässig värdering

K2 p. 4.4 om redovisning av kostnad för råvaror, tillsatsmaterial och förnödenheter

K2 p. 7.3 om beräkning av utgiftens storlek

K2 kap. 12 om varulager

K3

K3 kap. 13 om varulager

IL

17 kap. IL om lager

17 kap. 5 § IL om djur i jordbruk och renskötsel

Handelsvaror

(För färdiga varor, se konto 1450 ovan.)

Lager av handelsvaror

1460

Lager av handelsvaror som har anskaffats för vidareförsäljning i den ordinarie verksamheten.

Kontots innehåll

Definition och klassificering

Allmänt

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Lägsta värdets princip

Handelsvaror ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

Varulager får tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet på handelsvaror i juridisk person under förutsättning att detta värde inte är högre än det värde som en värdering enligt lägsta värdets princip ger. (K2 p. 12.5, K3 p. 13.14)

Kollektiv värdering får endast användas

- för homogena varugrupper, och
- om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om den i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen. (K2 p. 12.3, K3 p. 13.3)

Försäljningsvärde

Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala för verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på balansdagen. Hänsyn ska tas till inkurans. Med försäljningskostnad avses de kostnader som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen. (K2 p. 12.14–15, K3 p. 13.10)

Anskaffningsvärde

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

FIFU m.m.

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas. (4 kap. 11 § första stycket ÅRL)

Utgifter direkt hänförliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärv av en tillgång och som enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för förvärvade

varor, är bl.a. utgifter för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag. (K2 p. 12.7, K3 kommentar till 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL)

Schablonmässig värdering

En schablonmässig metod får användas vid värdering av lager av handelsvaror om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

- det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- schablonen används konsekvent, och
- schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (K2 p. 2.9, K3 p. 13.4)

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Ett företag ska redovisa lager av handelsvaror som det äger. (K2 p. 9.2)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Ett lager av handelsvaror ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga lagret av handelsvaror. Risker och förmåner övergår enligt följande:

Om ...	... så övergår väsentliga risker och förmåner ...
tillgången hämtas av köparen	när tillgången hämtas
tillgången transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
tillgången transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
tillgångar som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
tillgångar som levereras genom delleveranser om • tillgångarna i en delleverans saknar funktionellt samband med tillgångar i en annan leverans, och • företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade tillgången	efter varje utförd delleverans

(K2 p. 9.3)

Lägsta värdets princip

Är det uppenbart att det bedömda nettoförsäljningsvärdet för respektive vara eller varugrupp är högre än anskaffningsvärdet

behöver nettoförsäljningsvärdet inte beräknas. (K2 p. 12.4 andra stycket)

Anskaffningsvärde

Likvida medel

Vid betalning med likvida medel är utgiften för inköp av handelsvaror det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

Anskaffningsvärde beräknat utifrån försäljningspris

I detaljhandelsföretag och handelsföretag får anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspriset exklusive moms med avdrag för aningen det pålägg som används i priskalkylen eller bruttovinstmarginalen för den aktuella varan eller varugruppen. (K2 p. 12.8)

Redovisning i resultaträkningen

Kostnader för handelsvaror inklusive lagerförändring ska särredovisas i resultaträkningen. (K2 p. 4.4)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Vilka lager av handelsvaror som ska redovisas

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

Ett lager av handelsvaror ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Lägsta värdets princip

Vid värdering enligt lägsta värdets princip av varor som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten ska anskaffningsvärdet jämföras med nettoförsäljningsvärdet. (K3 p. 13.11)

Anskaffningsvärde

Med anskaffningsvärde förstås normalt utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. (4 kap. 9 § andra stycket ÅRL)

Utgifter direkt hänförliga till inköp av lagervaror

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 beräknats. (K3 kap. 13 kommentar)

Avvikande kreditvillkor

Ett företag som förvärvar varor i lager med kreditvillkor som avviker från det normala ska minska anskaffningsvärdet med finansieringskomponenten. (K3 p. 13.6)

Likartade tillgångar

Med varulager av likartade tillgångar som där företag kan bestämma anskaffningsvärdet enligt först-in-först-ut-principen eller liknande avses varor som är utbytbara. Vilka varor som är utbytbara bestäms utifrån varornas beskaffenhet och användning för företaget. Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod. (K3 p. 13.5)

Noter**Enligt ÅRL**

- Om lagret varit föremål för justering uteslutande av skatteskal ska större företag lämna upplysning om det, inklusive belopp. (5 kap. 26 § andra stycket ÅRL)
- Om nettoförsäljningsvärdet avviker väsentligt från anskaffningsvärdet ska större företag ange skillnadsbeloppet. (5 kap. 26 § tredje stycket ÅRL)
- Pantsatt varulager redovisas som ställd säkerhet till redovisat värde. (5 kap. 14 § ÅRL)
- Större företag ska upplysa om vilken post i balansräkningen panten avser. (5 kap. 46 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Värderingsprincip för varulager. (K3 p. 8.3)

Observera

K3 innehåller ingen specifik regel för beräkning av anskaffningsvärdet för handelsvaror såsom K2 gör. Den metod som K2 anger rymmer dock inom definitionen av anskaffningsvärdet som en schablon om den resulterar i ungefär samma värde som en strikt värdering till anskaffningsvärde skulle ge.

Inkomstskatt

Se konto 1430–1450.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § om väsentlighet

4 kap. 3 § andra–fjärde styckena ÅRL

4 kap. 9 § ÅRL om anskaffningsvärde för omsättningstillgångar

4 kap. 11 § ÅRL om anskaffningsvärde för varulager

5 kap. 26 § ÅRL (större företag) om upplysning om omsättningstillgångar

K2

K2 p. 2.9 om schablonmässig värdering

K2 p. 4.4 om redovisning av kostnad för handelsvaror

K2 p. 7.3 om beräkning av utgiftens storlek

K2 kap. 12 om varulager

K3

K3 kap. 13 om varulager

IL

17 kap. IL om lager och pågående arbeten

Övriga lagertillgångar

1490

Övriga lagertillgångar

Kontots innehåll

På kontot debiterar ett företag som t.ex. handlar med värdepapper sitt lager av värdepapper och ett företag som handlar med fastigheter sitt lager av fastigheter. På kontot debiteras också värdet på djur i jordbruk och renskötsel som klassificerats som omsättningstillgångar.

Allmänt

Definition och klassificering

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Lägsta värdets princip

Lägsta värdets princip, inklusive kollektiv värdering, framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Anskaffningsvärde

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Försäljningsvärde

Definition av försäljningsvärde framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka övriga lagertillgångar som ska redovisas

Ett företag ska redovisa övriga lagertillgångar som det äger. (K2 p. 9.2)

På kontot redovisas lager av värdepapper (t.ex. lageraktier), lagerfastigheter samt djur som klassificerats som omsättningstillgång. (K2 p. 4.7)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

En tillgång ska redovisas när företaget har övertagit väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången. Vid inköp av värdepapper som utgör lager övergår risker och förmåner på kontraktssdagen. (K2 p. 9.3) För övriga lagertillgångar som bokförs på kontot, se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Lägsta värdets princip

Lägsta värdets princip, inklusive kollektiv värdering, framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Anskaffningsvärde

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

När övriga lagertillgångar inte ska redovisas längre

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Redovisning i resultaträkningen

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Vilka övriga lagertillgångar som ska redovisas**

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

En övrig lagertillgång ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för den här typen av varulager.

Om företaget bedriver handel med värdepapper redovisas dessa värdepapper här eftersom intäkterna från försäljningen ingår i posten Nettoomsättning.

Observera**Finansiella instrument**

Lager av finansiella instrument ska tas upp till det verkliga värdet. Lagret får dock tas upp till det samlade anskaffningsvärdet om samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap tar upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

**Inkomst-
skatt****97-procentsregeln**

Lager får tas upp till 97 procent av tillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. Detta gäller dock inte lager av

- fastigheter och liknande tillgångar,
- aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar,
- elcertifikat, samt
- utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar.

Djur i jordbruk

Skattemässigt anses djur i jordbruk alltid som lagertillgång. Särskilda skatterättsliga regler gäller för värderingen och Skatteverket utfärdar föreskrifter och allmänna råd om beräkning av produktionsutgift och nettoförsäljningsvärde.

Enligt en dom från Högsta förvaltningsdomstolen 2015 får en nedskrivning av djur dras av vid beskattningen bara om skillnaden redovisas som en reserv i räkenskaperna i det fall djuren klassificeras som omsättningstillgång. Har djuren redovisats som anläggningstillgång krävs däremot ingen nedskrivning i räkenskaperna för att avdrag ska medges.

Pågående arbeten för annans räkning

Pågående arbeten

1470

Pågående arbeten för annans räkning i tjänste- och entreprenadföretag som redovisar fastprisuppdrag enligt alternativregeln i K2 eller i K3 i juridisk person.

Kontots innehåll

Definition och klassificering

Allmänt

Se instruktionerna till *konto 1410–20*.

Tjänsteuppdrag

En utförlig beskrivning av de regler som gäller för redovisning av pågående arbeten för annans räkning finns i inledningen till kontogrupperna 30–34. Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 430.

Lägsta värdets princip

Lägsta värdets princip, inklusive kollektiv värdering, framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Anskaffningsvärde

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*. Denna instruktion ska även tillämpas för värdering av pågående arbeten eftersom anskaffningsvärdet även här utgörs av ett inköpspris och andra utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

Försäljningsvärde

Definition av försäljningsvärde framgår av instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Vilka pågående arbeten som ska redovisas

Ett företag ska redovisa pågående arbeten som det äger. (K2 p. 9.2)

Vid vilken tidpunkt inköpet ska redovisas

Se instruktionerna till *konto 1410–1420*.

Redovisning av pågående arbeten

På kontot bokförs totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång. Är den negativ är posten en skuld. (K2 p. 4.7 samt 6.24, del av)

Anskaffningsvärde

I anskaffningsvärdet för pågående arbeten ska följande utgifter räknas in

- Inköpspriset för material samt utgifter för frakt, importavgifter och tull. Avdrag ska göras för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag, se instruktionerna till konto 1410, 1420.
- Utgifter för lön till och arbetsavgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna.
- Utgifter som är direkt hänförliga till förvärva av tillgång, se instruktionerna till *konto 1410–1420*. (K2 p. 12.9)

Företagen får, men måste inte, räkna in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet. Det ska i så fall göras utifrån normalt kapacitetsutnyttjande. (K2 p. 12.11)

Bokslut enligt K3

För ÄRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124. Se även *Allmänt* ovan.

Vilka pågående arbeten som ska redovisas

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

Ett pågående arbeten ska redovisas i balansräkningen endast om

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

För pågående arbeten i branscher som avses i 17 kap. 23 § IL får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § IL som intäkt senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som tillgång och fakturerade belopp som skuld om inte annat framgår av punkt 23.32 (se nedan). Detta gäller endast om företaget redovisar samtliga uppdrag som omfattas av 17 kap. 27 § IL på samma sätt. (K3 p. 23.31)

Tillämpas färdigställandemetoden och det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett uppdrag, ska den befarade förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

Uppdragsutgifter som redovisas i posten Pågående arbeten ska omfatta

- utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
- utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
- sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Uppdragsinkomsten ska omfatta

- a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och
- b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar. (K3 p. 23.32)

Tillämpas färdigställandemetoden ska punkterna 23.31 och 23.32 normalt tillämpas på varje enskilt uppdrag. (K3 p. 23.33–23.36)

Enligt ÅRL

- Pantsatt varulager redovisas i not. (5 kap. 14 § ÅRL (alla företag) och 5 kap. 46 § ÅRL (större företag))

Noter

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- Upplysning ska lämnas om huvudregeln eller alternativregeln tillämpas på uppdrag till fast pris. (K2 p. 18.5)
- Ett företag som tillämpar alternativregeln på tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris och har räknat in indirekta utgifter i värdet för pågående arbeten för annans räkning ska lämna upplysning om det. (K2 p. 18.6)
- När företaget redovisar tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln men någon resultatavräkning inte redovisats ska följande upplysningar lämnas (oavsett om nettoposten är en tillgång eller skuld):
 - aktiverade nedlagda utgifter, och
 - fakturerat belopp. (K2 p. 18.12)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Ett större företag ska lämna följande upplysningar om pågående uppdrag per balansdagen:
 - Upparbetade intäkter.
 - Fakturerade belopp.
 - Av beställaren innehållna belopp. (K3 p. 23.30)
- Upplysning ska lämnas om värderingsprincip för pågående arbeten. (K3 p. 8.3)

Posten Pågående arbeten för annans räkning kan, vilket nämns ovan, enbart finnas när tjänste- och entreprenaduppdrag till fastpris redovisas enligt alternativregeln. Vilka verksamheter som enligt K3 omfattas av denna alternativregel styrs av IL. I K2 kan alla företag oavsett bransch redovisa enligt alternativregeln.

Enligt både K2 och K3 ska intäkt redovisas när uppdraget är väsentligen fullgjort. Det är inte möjligt att vänta med intäktsredovisningen tills uppdraget är slutligt ekonomiskt fullgjort.

Oavsett regelverk ska reservering alltid göras omedelbart vid förlustkontrakt.

Observera

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de

Inkomstskatt

eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten till fast pris ska följas vid beskattningen. Redovisar den skattskyldige enligt successiv vinstavräkning i redovisningen ska detta följas vid beskattningen. Motsvarande gäller om den skattskyldige tillämpar alternativregeln i redovisningen.

Särskilda skatterättsliga bestämmelser finns för vissa branscher, nämligen skattskyldiga som bedriver byggnads-, hantverks-, anläggnings- eller konsultrörelse. Enligt huvudregeln får en skattskyldig i någon av dessa branscher inte ta upp arbeten som inte har slutredovisats till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Trots detta får sådana arbeten alltid tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § om väsentlighet

4 kap. 10 § ÅRL om pågående arbeten

5 kap. 26 § ÅRL (större företag) om upplysningar om omsättnings-tillgångar

K2

K2 p. 6.8–26 om redovisning av tjänste- och entreprenaduppdrag

K3

K3 p. 23.9–27 om tjänsteuppdrag och entreprenadavtal enligt huvudregeln

K3 p. 23.31–36 om pågående arbeten enligt alternativregeln

IL

17 kap. 23–32 §§ IL om pågående arbeten

Srf konsulterna

Srf U 14 Bruttoredovisning av pågående arbete

Förskott till leverantörer

Förskott för varor och tjänster	1480
Förskott för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager debiteras detta konto.	Kontots innehåll
Se även <i>Allmänt</i> ovan. På kontot redovisas betalningar samt obetalda fakturor för varor och tjänster som regelmässigt redovisas som lager men där prestationen ännu inte erhållits. (K2 p. 4.7) Sådana utgifter som enligt K2 ska ingå i en tillgångs anskaffningsvärde ska, även om risker och förmåner inte har övergått, redovisas som en tillgång om arbete utförts eller förskott erlagts. (K2 p. 9.3)	Bokslut enligt K2
Se även <i>Allmänt</i> ovan. K3 innehåller inga särregler för förskott till leverantörer.	Bokslut enligt K3
Postens klassificering förutsätter att förskottet ska regleras genom leverans av varor eller tjänster och inte genom betalning av pengar.	Observera
Värdet av förskott för varor och tjänster påverkar inte det skattemässiga lagervärdet. I stället får avdrag göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar skillnaden, dvs. prisnedgången.	Inkomstskatt
K2 K2 p. 4.7 om balansräkningens rubriker m.m. K2 p. 9.3 om när en tillgång ska redovisas	Läs mer

Kortfristiga fordringar

Post i balansräkningen	Konton
Kundfordringar	1510, 1520, 1530, 1550, 1580
Fordringar hos koncernföretag	1560, 1660
Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag	1570, 1670
Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1570, 1670
Övriga fordringar	1610, 1630, 1640, 1650, 1680
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	1620
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	1710, 1720, 1730, 1740, 1750, 1760, 1770, 1780, 1790

Kundfordringar

Fordringar hos koncernföretag

Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag

Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i

(För kortfristiga fordringar hos koncernföretag och intresseföretag m.fl., se kontona 1660 och 1670 under rubriken Övriga fordringar.)

1510

Kundfordringar

Kontots innehåll

Samtliga kundfordringar. Se dock konto 1560 och 1570.

1520

Växelfordringar

Kontots innehåll

Växelfordringar där kontot krediteras när växelfordringar löses, diskonteras eller omsättes.

1530

Kontraktsfordringar

Kontots innehåll

Sådana avbetalningskontrakt som är vanliga t.ex. i bilhandeln.

1550

Konsignationsfordringar

Kontots innehåll

Fordringar hos kommissionärer på grundval av kommissionärens försäljningsavräkning.

Kundfordringar hos koncernföretag**1560**

Sådana kundfordringar som avser moderföretag, dotterföretag och andra koncernföretag.

Kontots innehåll**Kundfordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i****1570**

Kontot delas lämpligen upp i underkonton för att styra till rätt post i balansräkningen. Se vidare i *Bokföringsboken*.

Kontots innehåll

Sådana kundfordringar som avser intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Fordringar för kontokort och kuponger**1580**

Fordringar som uppstår mot kontokorts- och kuponginlösenföretag.

Kontots innehåll

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Allmänt

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

För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrt företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se Allmänt under konto 1330 på sidan 101.

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

För regler avseende klassificering av kundfordringar som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Fordringar i annan valuta

Kundfordringar i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

Enligt både K2 och K3 ska kundfordringar i annan valuta än redovisningsvaluta, om de inte är föremål för säkring, tas upp till balansdagens kurs.

Kvittning

Mot kundfordringar är det tillåtet att kvitta skulder till samma företag, dvs. endast skillnadsbeloppet redovisas. Förutsättningen för detta är att det finns en legal kvittningsrätt.

Schablonmässig värdering

En schablonmässig metod får användas vid värdering av lager av handelsvaror om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. En schablonmässig metod får användas endast om

- det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
- schablonen används konsekvent, och
- schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (K2 p. 2.9, K3 p. 13.4)

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka kundfordringar som ska redovisas

Ett företag ska redovisa kundfordringar som det äger. (K2 p. 9.2)

Klassificering

Kundfordringar som normalt förfaller till betalning inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga. (K2 p. 13.2)

Värdering

En kundfordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta. (K2 p. 13.4)

Kundfordringar som företaget belånat ska värderas till högst det belopp som beräknas inflyta och redovisas i balansräkningen i posten Kundfordringar. (K2 p. 13.6)

Säkringsredovisning

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminkursen. (K2 p. 13.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka kundfordringar som ska redovisas

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

En kundfordring ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

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

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

Värdering

Räntebärande finansiella instrument som är fordringar och som redovisas som omsättningstillgångar får vid det första redovisningstillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde. (K3 p. 11.16 första stycket)

Borttagande från balansräkningen

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

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

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

Säkringsredovisning

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

För värdering av kundfordringar när företaget har valt att värdera finansiella instrument till verkligt värde, se K3 kap. 12.

I balansräkningen ska särredovisning ske av fordringar på

Observera

- Koncernföretag
- Intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kundfordringar på ovan nämnda företag ska redovisas sammanlagt med kortfristiga fordringar på samma företag. Poster som redovisas som förutbetalda eller upplupna ska aldrig fördelas om från posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter.

I IL klassificeras fordringar m.m. som kapitaltillgångar eller som tillgångar i näringsverksamheten (näringsstillgångar).

Inkomstskatt

Kapitaltillgångar

Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Klassificeringen får betydelse när en värdeförändring ska tas upp eller dras av respektive hur en kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas. För näringstillgångar gäller att den värdering som gjorts i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. För kapitaltillgångar gäller reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster, dvs. vinster och förluster ska som huvudregel redovisas i deklarationen när tillgången avyttras. Värdeförändringar på sådana tillgångar påverkar inte det skattemässiga resultatet.

Näringstillgångar

Med näringstillgångar avses såvitt nu är aktuellt kundfordringar och liknande tillgångar. Med kundfordringar avses fordringar på grund av försäljning av varor och tjänster. Fordringar på grund av försäljning av anläggningstillgångar, inventarier och fastigheter, räknas däremot som kapitaltillgångar. I enskild näringsverksamhet anses dock fordringar på grund av avyttring av inventarier som en närings-tillgång (13 kap. 7 § IL).

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

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

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

K2

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

K2 p. 13.2–6 om kortfristiga fordringar

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 6 om redovisning av fakturakredit och factoring

IL

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

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

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

Övriga fordringar**Fordringar hos koncernföretag****Fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i**

(För kundfordringar hos koncernföretag och intresseföretag m.fl., se kontona 1560 och 1570 under rubriken Kundfordringar.)

Kortfristiga fordringar hos anställda**1610**

Kortfristiga fordringar hos anställda.

Kontots innehåll**Kortfristiga fordringar hos koncernföretag****1660**

Kortfristiga fordringar exklusive fakturafordringar hos koncernföretag.

Kontots innehåll**Kortfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i****1670**

Kontot delas lämpligen upp på underkonton för att styra till rätt post i balansräkningen. Se vidare i *Bokföringsboken*.

Kontots innehåll

Kortfristiga fordringar exklusive fakturafordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Andra kortfristiga fordringar**1680**

Andra kortfristiga fordringar. Se även konto 1683 Derivat.

Kontots innehåll**Fordringar för tecknat men ej inbetalt aktiekapital****1690**

Redovisning av fordringar hos aktieägare vid nyemissioner.

Kontots innehåll

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Allmänt

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

För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se Allmänt under konto 1330.

Anläggnings- eller omsättningstillgång?

För regler avseende klassificering av en tillgång som anläggnings- eller omsättningstillgång, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Fordringar i annan valuta

Fordringar i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

Enligt både K2 och K3 ska fordringar i annan valuta än redovisningsvaluta, om de inte är föremål för säkring, tas upp till balansdagens kurs.

Kvittning

Mot fordringar är det tillåtet att kvitta skulder till samma företag, dvs. endast skillnadsbeloppet redovisas. Förutsättningen för detta är att det finns en legal kvittningsrätt.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka övriga fordringar m.fl. som ska redovisas

Ett företag ska redovisa övriga fordringar m.fl. som det äger. (K2 p. 9.2)

Klassificering och värdering

Övriga fordringar m.fl. som normalt förfaller till betalning inom 12 månader efter balansdagen är kortfristiga. (K2 p. 13.2)

Ett företag får inte redovisa en kortfristig fordran som representerar en reduktion av framtida skatt (uppskjuten skattefordran). (K2 p. 13.3)

En kortfristig fordran får inte tas upp till ett högre belopp än vad som beräknas inflyta. (K2 p. 13.4)

Säkringsredovisning

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. (K2 p. 13.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka övriga fordringar m.fl. som ska redovisas

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

Övriga fordringar m.fl. ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

Övriga fordringar m.fl. anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten när

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

Värdering

Räntebärande finansiella instrument som är fordringar och som redovisas som omsättningstillgångar får vid det första redovisningstillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde. (K3 p. 11.16 första stycket)

Borttagande från balansräkningen

Ett företag får inte längre redovisa en finansiell tillgång i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till kassaflödet från tillgången har upphört eller reglerats, exempelvis genom att en anställd återbetalat ett lån. (K3 p. 11.30)

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

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

Säkringsredovisning

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

För värdering av kortfristiga fordringar när företaget har valt att värdera finansiella instrument till verkligt värde, se K3 kap. 12.

I balansräkningen ska särredovisning ske av fordringar på

- Koncernföretag
- Intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kortfristiga fordringar på ovan nämnda företag ska redovisas sammanslaget med kundfordringar på samma företag. Poster som redovisas som förutbetalda eller upplupna ska aldrig fördelas om från posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter.

Observera

**Inkomst-
skatt**

I IL klassificeras fordringar m.m. som tillgångar i näringsverksamheten (näringsstillgångar) och kapitaltillgångar.

Kapitaltillgångar

Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Klassificeringen får betydelse när en värdeförändring ska tas upp eller dras av respektive hur en kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas. För näringsstillgångar gäller att den värdering som gjorts i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. För kapitaltillgångar gäller reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster, dvs. vinster och förluster ska som huvudregel redovisas i deklarationen när tillgången avyttras. Värdeförändringar på sådana tillgångar påverkar inte det skattemässiga resultatet.

Kundfordringar

Kundfordringar utgör näringsstillgångar och den värdering som gjorts i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Detta gäller även mellan närstående parter men i dessa fall ställer rättspraxis ofta högre bevismässigt krav.

Med kundfordringar avses fordringar på grund av försäljning av varor och tjänster. Kortfristiga fordringar hos anställda torde vara liknande tillgångar.

Kortfristiga lånefordringar hos koncern- och intresseföretag är kapitaltillgångar, se också konto 1320 m.fl.

Läs mer***ÅRL***

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

K2

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

K2 p. 13.2–6 om kortfristiga fordringar

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

IL

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

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

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

**Avräkning för skatter och avgifter
(skattekonto)****1630**

Kontot debiteras/krediteras månadsvis vid upprättande av skattedeklaration. Dessutom debiteras kontot vid betalning till skattekontot och krediteras vid återbetalning från skattekontot.

**Kontots
innehåll**

Se instruktionerna till *konto 2510*.

Allmänt**K3**

K3 kap. 29 Inkomstskatter.

Läs mer**Skattefordringar****1640**

Kontot används normalt inte under räkenskapsåret utan debiteras i bokslutet om företaget har en nettofordran avseende aktuell skatt.

**Kontots
innehåll**

Se instruktionerna till *konto 2510*.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Se instruktionerna till *konto 2510*.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Se instruktionerna till *konto 2510*.

**Bokslut
enligt K3****K3**

K3 kap. 29 Inkomstskatter.

Läs mer**Momsfordran****1650**

Företag som oftast brukar ha en momsfordran i Momsdeklarationen kan använda detta konto som alternativ till konto 2650 Redovisningskonto för moms och då för samtliga redovisningsperioder under räkenskapsåret (även för de perioder momsskuld undantagsvis uppstår).

**Kontots
innehåll**

Se instruktionerna till *konto 2610–2650*.

Allmänt**Derivat****1683**

Kontot används för redovisning av derivat som värderade till anskaffningsvärde eller verkligt värde om derivatet inte använts för verkligt värde-säkring till anskaffningsvärde.

**Kontots
innehåll**

Allmänt

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska (K3: får) däremot värderas till terminskursen. (K2 p. 13.5, K3 p. 11.52)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka derivat ska redovisas

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

Ett derivat ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

Ett derivat anses inte vara avsett att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten när

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

Definition av ett derivatinstrument

Ett derivatinstrument är ett finansiellt instrument som uppfyller följande kriterier:

- Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
- Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
- Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. (K3 p. 11.8)

För säkringsredovisning då finansiella instrument redovisas till anskaffningsvärde, se K3 p. 11.38–60 och 11.67.

För värdering av derivat till verkligt värde, se K3 kap. 12.

Enligt ÅRL

- För varje kategori av derivatinstrument som värderas till anskaffningsvärde ska anges verkligt värde tillsammans med en beskrivning av omfattning och typ av instrument (större företag). (5 kap. 27 § ÅRL)
- För derivat som värderas till verkligt värde, se 5 kap. 10 § ÅRL.

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Se vidare K3 kap. 12.

Om derivatet används för att säkra exempelvis en kortfristig fordran i utländsk valuta värderas fordran vid anskaffningstillfället till den säkrade kursen. Därmed uppkommer ingen valutakursdifferens och derivatet särredovisas inte på detta konto.

Observera

Derivat utgör kapitaltillgångar om inte innehavaren bedriver handel med derivatinstrument. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad utan vinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Noterbart är att omkostnadsbeloppet inte får beräknas enligt schablonregeln (20 procent av ersättningen). Se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag.

Inkomstskatt**K2**

K2 p. 1.1 och 1.7 med tillhörande kommentar om säkringsredovisning

Läs mer**K3**

K3 p. 11.38–60 och 11.67 om säkringsredovisning till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 7 om redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

IL

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

Upparbetade men ej fakturerade intäkter

1620

Upparbetad men ej fakturerad intäkt

Kontots innehåll

Kontot används vid bokföring av upparbetade men ej fakturerade intäkter när successiv vinstavräkning tillämpas dvs. när uppdrag på löpande räkning samt uppdrag till fast pris enligt huvudregeln redovisas.

Allmänt

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka upparbetade men ej fakturerade intäkter som ska redovisas

Ett företag ska redovisa upparbetade men ej fakturerade intäkter som det äger. (K2 p. 9.2)

I posten redovisas upparbetade men ej fakturerade intäkter vid redovisning av uppdrag på löpande räkning samt när huvudregeln tillämpas för uppdrag till fast pris. (K2 p. 4.7)

En utförlig beskrivning av de regler som gäller för redovisning av pågående arbeten för annans räkning finns i inledningen till kontogrupperna 30–34. Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 430.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka upparbetade men ej fakturerade intäkter som ska redovisas

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

Upparbetade men ej fakturerade intäkter ska redovisas i balansräkningen endast om

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

En utförlig beskrivning av de regler som gäller för redovisning av pågående arbeten för annans räkning finns i inledningen till kontogrupperna 30–34. Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel

på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 430.

Kvittning

Upparbetade intäkter för vart och ett av uppdragen ska minskas med de belopp som fakturerats. En nettopost som är en tillgång får inte kvittas mot en nettopost som är en skuld om de inte avser samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperiod. (K3 p. 23.27)

Posten beräknas enligt följande:

Observera

Upparbetad intäkt enligt tillämpad princip om successiv vinstavräkning minus vad som har fakturerats på uppdraget.

När företaget tillämpar alternativregeln för uppdrag till fast pris används konto 1470/2430 *Pågående arbeten*.

Den särskilda skatteregel som finns för bygg-, anläggnings- och konsultföretag avseende uppdrag på löpande räkning och som ger möjlighet att ta upp intäkten till beskattning i takt med fakturering kan tillämpas oavsett att successiv vinstavräkning görs i redovisningen. Det leder till en uppskjuten skatt som ska redovisas om K3 tillämpas, men inte får redovisas om K2 tillämpas.

Se konto 1470 *Pågående arbete*.

Inkomstskatt

För uppdrag på löpande räkning finns en särskild skatteregel för bygg-, anläggnings-, och konsultföretag som tillåter att intäkten tas upp i takt med att fakturering görs. Regeln förutsätter att fakturering görs på affärsmässiga grunder.

K2

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

Läs mer**K3**

K3 p. 23 om intäkter

IL

17 kap. 23–32 §§ IL om pågående arbeten

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter**1710****Förutbetalda hyreskostnader****Kontots innehåll**

Interimskonto för periodisering av hyresutgifter.

1720**Förutbetalda leasingavgifter****Kontots innehåll**

Interimskonto för periodisering av leasingavgifter.

1730**Förutbetalda försäkringspremier****Kontots innehåll**

Interimskonto för periodisering av i första hand sakförsäkringspremier.

1740**Förutbetalda räntekostnader****Kontots innehåll**

Interimskonto för periodisering av ränteutgifter.

1750**Upplupna hyresintäkter****Kontots innehåll**

Interimskonto för periodisering av hyresinkomster.

1760**Upplupna ränteintäkter****Kontots innehåll**

Interimskonto för periodisering av inkomsträntor.

1770**Tillgångar av kostnadsnatur****Kontots innehåll**

Interimskonto för periodisering tillgångar av kostnadsnatur t.ex. ej använda lunchkuponger.

Upplupna avtalsintäkter**1780**

Interimskonto för periodisering av inkomster som grundar sig på avtal om provisionsintäkter, licensintäkter, royalties o.d.

Kontots innehåll**Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter****1790**

Interimskonto för periodisering av andra förutbetalda utgifter och upplupna inkomster för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

Kontots innehåll

I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras. (5 kap. 3 § BFL)

Allmänt

Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen. (2 kap. 4 § första stycket p. 4 ÅRL)

För övrig lagtext, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2**Undantagsregler**

Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr trots det som anges i ÅRL. (K2 p. 2.4)
Se vidare Srf U 1 och Srf U 9.

Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift, som inte är personalutgift, får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om

- utgiften kan antas variera högst 20 procent mellan åren, och
- varje räkenskapsår belastas med en årskostnad (gäller dock inte det första året regeln tillämpas på en utgift). (K2 p. 7.9)

Se vidare Srf U 11.

Det ska noteras att båda dessa regler ska tillämpas i kombination med väsentlighetsprincipen i ÅRL. Det innebär att reglerna inte får tillämpas på ett sådant sätt att det ackumulerade felet som uppkommer blir så pass stort att en användare av årsredovisningen kan fatta ett felaktigt beslut.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka förutbetalda kostnader m.fl. som ska redovisas

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

En förutbetald kostnad m.fl. ska redovisas i balansräkningen endast om

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

K3 innehåller inga förenklingsregler som medger undantag från periodiseringsprincipen. Däremot kan väsentlighetsprincipen enligt 2 kap. 3 a § ÅRL innebära att viss förenkling kan godtas.

Noter**Enligt ÅRL**

- Större företag ska upplysa om större periodiseringsposter som ingår i denna post. (3 kap. 8 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Observera

Den frivilliga lättnadsregeln i K2 om inkomster och utgifter på högst 5 000 kr (p. 2.4) innebär en bedömning per faktura var för sig.

Undantaget från att periodisera återkommande utgifter (p. 7.9) där emot tillämpas per utgiftspost där företaget kan välja att exempelvis periodisera en förutbetald försäkringsutgift och kostnadsföra den betalda kvartalshyran.

Om företaget har valt att tillämpa någon av dessa undantagsregler återspeglas endast i årsredovisningen av att kontogrupperna 17 och 29 uppgår till mindre belopp.

Införandet av 2 kap. 3 a § i ÅRL kan innebära en begränsning i möjligheterna att tillämpa punkterna 2.4 och 7.9. Blir det totala felet väsentligt kan punkterna inte tillämpas fullt ut.

Skulle företaget välja att ändra sitt sätt att periodisera påverkar detta resultaträkningen det året som ändringen görs.

Inkomstskatt

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Exempel på sådana särskilda bestämmelser

är avskrivningsreglerna för byggnader. Det är således möjligt att skriva av byggnaderna med olika belopp i redovisningen och vid beskattningen. Ett annat exempel på särskilda skatterättsliga regler är bestämmelserna om beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust på kapitaltillgångar, exempelvis fastigheter och andelar som inte utgör lagertillgångar.

När det gäller löpande intäkter, exempelvis hyresinkomster, och löpande utgifter, exempelvis försäkringspremier och prenumerationer, finns i princip inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

BFL

5 kap. 3 § BFL om bokslutsposter

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

2 kap. 4 § första stycket p. 4 ÅRL om periodisering

K2

K2 kap. 2 om grundläggande principer

K2 punkt 7.9 med tillhörande kommentar

K3

K3 3 kap. 2 om begrepp och principer

Srf konsulterna

Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2

Srf U 5 Redovisning enligt K2 av utgifter för publicering av annons på internet samt av utgifter för införande av samma annons vid flera tillfällen i en tryckt produkt

Srf U 9 Förskott enligt femtusenkronorsregeln i K2

Srf U 11 Årligen återkommande utgifter i K2 – Frivillig återgång till korrekt periodisering

IL

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

Kortfristiga placeringar

Post i balansräkningen	Konton
Andelar i koncernföretag	1860
Övriga kortfristiga placeringar	1810, 1820, 1830, 1880, 1890

Andelar i koncernföretag

1860

Kontots innehåll

Andelar i koncernföretag

Andelar i koncernföretag om det vid förvärvet fattats beslut om att sälja andelarna inom ett år eller om andelarna förvärvats för att säljas vidare.

Allmänt

Klassificering

Se under Allmänt om omsättningstillgångar sidan 124.

Koncerndefinition

Se instruktionerna till *konto 1310*.

Anskaffningsvärde

Se instruktionerna till *konto 1310*.

Koncernbidrag

Se instruktionerna till *konto 1310*.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka andelar i koncernföretag som ska redovisas

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

Klassificering

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är normalt anläggningstillgångar. Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag är omsättningstillgångar endast om det vid förvärvet har fattats beslut att sälja andelarna inom ett år. (K2 p. 19.2)

Lägsta värdets princip

Likvida medel

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

Endast belopp som ges ut för företagets räkning

Endast belopp som ges ut för företagets räkning ska ingå i anskaffningsvärdet. Belopp som ges ut för någon annans räkning, t.ex.

mervärdesskatt på kringutgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för andelen, ska inte räknas in i anskaffningsvärdet. (K2 p. 9.9)

Testamente eller gåva

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

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott som ett företag lämnar till koncernföretag och gemensamt styrt företag ska öka det redovisade värdet på aktierna när utfästelsen lämnas. Lämnas utfästelsen efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges, får tillskottet redovisas på balansdagen. När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska det redovisade värdet på aktierna minskas. (K2 p. 19.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Handelsbolag

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

Nettoförsäljningsvärde

Nettoförsäljningsvärdet för andelar i ett koncernföretag som är omsättningstillgång beräknas enligt de metoder som används vid värdering av företag. (K2 p. 19.11)

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag som ska redovisas

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

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag ska redovisas i balansräkningen endast om

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

**Bokslut
enligt K3**

Klassificering

Andelar i koncernföretag och gemensamt styrda företag anses inte vara avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten när

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

Bestämmande inflytande

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

Redovisning**Andelar i handelsbolag**

Vid värdering av andelar i handelsbolag får det skattemässiga resultatet användas om det skattepliktiga resultatet på andelarna inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet. (K3 p. 9.9 andra stycket)

Utdelning från andelar i dotterföretag

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

Aktieägartillskott**Tillskott**

Ett tillskott som ett företag lämnar utan att få emitterade aktier eller andra kapitalinstrument, ska redovisas som en ökning av andelens redovisade värde.

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

Den redovisning av tillskott som beskrivs ovan gäller inte koncernbidrag. (K3 p. 6.4)

Återbetalning

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Koncernbidrag

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

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Enligt ÅRL

Noter

Upplysning ska av större företag lämnas om:

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

2 kap. 3 a § ÅRL innebär att en upplysning kan utelämnas om den inte är väsentlig.

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Ett innehav i ett koncernföretag är oftast långfristigt, se därför även konto 1310.

Observera

De företag som klassificeras till detta konto kan vara undantagna från att inkluderas i koncernredovisningen. (7 kap. 5 § andra stycket 3 ÅRL)

Se konto 1310.

Inkomstskatt

ÅRL

Läs mer

1 kap. 4 och 6 §§ ÅRL om koncerndefinition

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

7 kap. ÅRL om koncernredovisning

K2

K2 kap. 9 om allmänna bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 19 om koncernföretag

K3

K3 kap. 6 om tillskott

K3 kap. 9 om koncernredovisning

K3 kap. 19 om förvärvsanalys

IL

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

35 kap. IL om koncernbidrag

Övriga kortfristiga placeringar**1810****Andelar i börsnoterade företag****Kontots
innehåll**

Andelar i börsnoterade bolag som förvärvats som kortfristig placering.

1820**Obligationer****Kontots
innehåll**

Obligationer och premieobligationer som förvärvats som kortfristig placering.

1830**Konvertibla skuldebrev****Kontots
innehåll**

Innehav av konvertibla skuldebrev som under viss tidsperiod kan bytas mot aktier i ett bolag.

1880**Andra kortfristiga placeringar****Kontots
innehåll**

Andra kortfristiga placeringar för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

Nedskrivningar av kortfristiga placeringar**1890**

Nedskrivningar i företagets portfölj av kortfristiga placeringar.

**Kontots
innehåll**

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Allmänt

För värdering av finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde, se 4 kap. 14 a–e §§ och 5 kap. 10 och 27 §§ ÅRL samt K3 kap. 12.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2****Vilka övriga kortfristiga placeringar som ska redovisas**

Ett företag ska redovisa övriga kortfristiga placeringar som det äger. (K2 p. 9.2)

Klassificering

En placering som företaget avser avyttra inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig placering. Flera överlåtbara värdepapper och fondandelar som innehas för riskspridning (en värdepappersportfölj) ska klassificeras som en kortfristig placering om hela portföljen är avsedd att avyttras inom 12 månader efter balansdagen. (K2 p. 14.2)

En värdepappersportfölj är *en* kortfristig placering även om förändringar inom portföljen görs under året. (K2 p. 14.3)

Värdering**Likvida medel**

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

Ingen värdering till verkligt värde

Företag som tillämpar K2 får inte värdera kortfristiga placeringar till verkligt värde trots att ÅRL ger viss möjlighet till det. (K2 p. 14.4)

Värdepappersportfölj

En värdepappersportfölj som klassificerats som omsättningstillgång värderas i sin helhet till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Övriga kortfristiga placeringar värderas individuellt enligt lägsta värdets princip. (K2 p. 14.5)

Utgifter direkt hänförliga till förvärvet

Sådana utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet enligt ÅRL ska räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering är courtage, omsättningsavgift, och andra liknande utgifter men inte förvaltningsavgifter. Vid förvärv i utländsk valuta ska valutakursen vid

tidpunkten då transaktionen bokfördes användas vid fastställande av anskaffningsvärdet. (K2 p. 14.7)

Avyttring av delpost

Har en delpost av aktier av samma slag och sort avyttrats ska anskaffningsvärdet beräknas enligt genomsnittsmetoden. (K2 p. 14.8)

Anskaffningsvärde enligt SKV

Har Skatteverket gett ut allmänna råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften. (K2 p. 14.9)

Nettoförsäljningsvärde

Nettoförsäljningsvärdet för en kortfristig placering med noterad kurs är balansdagens senast noterade betalkurs med avdrag för courtage och andra direkta försäljningskostnader. (K2 p. 14.10)

Nettoförsäljningsvärdet för kortfristiga placeringar som saknar noterad kurs ska beräknas enligt de metoder som används på marknaden för att värdera respektive typ av tillgång. (K2 p. 14.11)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka tillgångar som ska redovisas

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

Övriga kortfristiga placeringar ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

Övriga kortfristiga placeringar anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten när

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

Definition av värdepappersportfölj och upplupet anskaffningsvärde**Värdepappersportfölj**

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. (K3 p. 11.9)

Upplupet anskaffningsvärde

Upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång är det finansiella instrumentets förväntade kassaflöden diskonterade med den effektivränta som beräknades vid anskaffningstillfället. (K3 p. 11.10)

Värdering

Vid tillämpning av bestämmelsen i ÅRL om värdering av omsättningstillgångar får en värdepappersportfölj utgöra en post om företaget har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de finansiella instrumenten i värdepappersportföljen klart kan identifieras. Dessutom ska detta göras på ett konsekvent sätt. (K3 p. 11.18)

För värdering av finansiella anläggningstillgångar till verkligt värde, se K3 kapitel 12.

Raden Övriga kortfristiga placeringar kan inte innehålla innehav i intresseföretag eller i ett övrigt företag som det finns ett ägarintresse i.

Observera

I IL klassificeras värdepapper som kapitaltillgångar eller som tillgångar i näringsverksamheten (näringsstillgångar).

Inkomstskatt

Kapitaltillgångar

Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Klassificeringen får betydelse när en värdeförändring ska tas upp eller dras av respektive hur en kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas. För kapitaltillgångar gäller reglerna om kapitalvinster och kapitalförluster, dvs. vinster och förluster ska som huvudregel redovisas i deklarationen när tillgången avyttras. Värdeförändringar på sådana tillgångar påverkar inte det skattemässiga resultatet. Detta innebär att nedskrivningar på kortfristiga placeringar inte är skattemässigt avdragsgilla. Klassificeras andelarna som näringsbetingade är kapitalvinster skattefria och kapitalförluster inte avdragsgilla, se konto 1310 Andelar i koncernföretag.

Bedriver inte företaget handel med värdepapper klassificeras exempelvis andelar i börsnoterade företag som kapitaltillgångar. Även obligationer och andra skuldebrev klassificeras normalt som kapitaltillgångar.

K2

K2 kap. 9 om grundläggande bestämmelser om tillgångar

K2 p. 14.2–11 om kortfristiga placeringar

Läs mer

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 5 om redovisning av aktier och andelar

RedR 7 om redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

RedU 8 om redovisning av värdet på inköpsrätt till aktier

IL

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

Kassa och bank

Post i balansräkningen	Konton
Kassa och bank	1910, 1920, 1930, 1940, 1950, 1960, 1970, 1980
Redovisningsmedel	1990

Kassa och bank
Redovisningsmedel

Kassa Kontanter inklusive erhållna checkar, postväxlar och postanvisningar som inte överlåtits för insättning på eget bankkonto.	1910 Kontots innehåll
PlusGiro/Företagskonto/Checkkonto/Affärskonto Ett företags transaktionskonto som benämns på olika sätt t.ex. Plusgiro, checkkonto, affärskonto eller företagskonto. Till dessa konton kan vara kopplade olika typer av girofunktioner och/eller möjligheter till kredit.	1920–1940 Kontonas innehåll
Bankcertifikat Bankcertifikat som är ett inlåningsbevis till innehavaren. Bankcertifikat löper med fast ränta med en bestämd förfallodag med en maximal löptid om 1 år.	1950 Kontots innehåll
Koncernkonto moderföretag Kontot är ett gemensamt transaktionskonto för en koncern. Kontot utgör huvudkonto (centralkonto) till en grupp bolagskonton, ”underkonton”. Syftet med ett koncernkonto är att åstadkomma likviditetsutjämning mellan koncernföretagen. Det är huvudkontots saldo som är företagets (moderföretagets) fordran hos eller skuld till banken.	1960 Kontots innehåll
Särskilda bankkonton Särskilda bankkonton, exempelvis sådana spärrkonton på vilka inbetalningar varit eller är föreskrivna enligt skatteregler för att erhålla avdrag vid beskattning för vissa, antingen i lag föreskrivna eller frivilliga, avsättningar.	1970 Kontots innehåll



1980 Valutakonton

Kontots innehåll

Bankkonton i olika valutor i den mån underkonton till övriga konton i denna kontogrupp inte används.

1990 Redovisningsmedel

Kontots innehåll

Redovisningsmedel, dvs. belopp som företaget tagit emot för annans räkning med redovisningsskyldighet.

Allmänt

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om omsättningstillgångar* sidan 124.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka kassa- och bankmedel som ska redovisas

Ett företag ska redovisa kassa- och bankmedel som det äger. Företaget ska också redovisa redovisningsmedel som mottagits för annans räkning som tillgång. (K2 p. 9.2)

Redovisningsmedel utgörs av medel som mottagits för annans räkning med redovisningsskyldighet. (K2 p. 4.7) Därmed ska motsvarande belopp finnas som skuld.

Värdering

Kassa- och bankmedel i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. (K2 p. 14.6)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Vilka kassa- och bankmedel som ska redovisas

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

Kassa- och bankmedel ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Klassificering

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

- företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
- företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller

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

Inga särregler enligt K3

K3 innehåller inga särregler för om kassa och bank.

- Upplysning ska lämnas om pantsatta likvida medel.

Noter

Inkomstskattemässigt klassificeras finansiella tillgångar som kapitaltillgångar eller tillgångar i näringsverksamheten (näringsstillgångar). Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar. Bankmedel och bankcertifikat utgör kapitaltillgångar.

Inkomstskatt

Konton i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.

K2

K2 p. 14.6 om kassa och bank

Läs mer**FAR**

RedU 1 om redovisning av bankcertifikat

RedU 5 om redovisning av gemensamt bankkonto i koncern

IL

14 kap. 8 § IL om fordringar m.m. i utländska valuta

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

Eget kapital

Allmänt om eget kapital

Indelning av eget kapital – aktiebolag

Ett aktiebolags eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Denna uppdelning får göras i balansräkningen, i en egen räkning eller i not. Under bundet eget kapital ska tas upp aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter. (3 kap. 10 a § ÅRL)

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning ska specificeras i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning. Vid förvärv av egna aktier ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen. (6 kap. 2 § andra stycke och 4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL)

Indelning av eget kapital – ekonomisk förening

En ekonomisk förenings eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Denna uppdelning får göras i balansräkningen, i en egen räkning eller i not. Under bundet eget kapital ska tas upp inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Vad som sägs i föregående stycke om insats gäller också upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening. (3 kap. 10 b § ÅRL)

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning ska specificeras i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning. (6 kap. 2 § andra stycket ÅRL)

Särskilt om ekono- miska för- eningar

Fordran på en insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – förs ut som en särskild post under eget kapital. Detta gäller även vid redovisning av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. (3 kap. 6 § ÅRL)

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysning om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av insatsbelopp som ska återbetalas under nästa räkenskapsår enligt bestämmelserna i 4 kap. 1 och 3 §§ lagen om ekonomiska föreningar,
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren. (6 kap. 3 § ÅRL)

I ett aktiebolag ska den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under den bundna överkursfonden eller den fria överkursfonden. (3 kap. 5 a § ÅRL)

Överkurs-fond

Egna aktier får inte tas upp som tillgång. (4 kap. 14 § första stycket ÅRL)

Egna aktier

Ett aktiebolag får inte förvärva egna aktier utom i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Ett avtal som strider mot detta är ogiltigt.

Bestämmelserna i 19 kap. 5 § första stycket ABL samt i 19 kap. 5 och 6 §§ ABL om förvärv av egna aktier gäller även förvärv som görs av någon annan som handlar i eget namn men för bolagets räkning.

I fråga om vissa publika aktiebolag gäller även 19 kap 13–30 §§ ABL. (19 kap. 4 § ABL)

Ett aktiebolag får enligt 19 kap. 5 § ABL

- förvärva egna aktier för vilka ersättning inte ska betalas,
- förvärva egna aktier som ingår i en affärsrörelse som bolaget övertar, om aktierna representerar en mindre andel av bolagets aktiekapital,
- lösa in egna aktier enligt 25 kap. 22 § ABL,
- på auktion ropa in egna aktier som har utmätts för bolagets fordran, och
- överta egna aktier enligt 4 kap. 50 § första stycket ABL.

Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska dessa räknas om till växelkursen per balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Balanserad vinst eller förlust. (4 kap. 16 § ÅRL)

Förlags-insatser

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen lämnas förslag till disposition beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. I en ekonomisk förening ska, om föreningen är moderföretag, dessutom lämnas uppgift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen ska föras över

Disposition av vinst eller förlust

från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital. (6 kap. 2 § första stycket ÅRL)

Upplysningar om egna aktier

Upplysningar ska lämnas i förvaltningsberättelsen 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,
 - antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,
 - antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, samt
 - skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret. (6 kap. 1 § andra stycket ÅRL)
-

Fond för verkligt värde

För beskrivning av transaktioner som ska redovisas i fond för verkligt värde, se 4 kap. 14 d § andra–fjärde styckena ÅRL. (Kan enbart bli aktuellt i K3 om företaget väljer att värdera finansiella instrument till verkligt värde.)

Bundet eget kapital

Post i balansräkningen	Konton
Aktiekapital	2081
Ej registrerat aktiekapital	2082
Medlemsinsatser	2083
Förlagsinsatser	2084
Uppskrivningsfond	2085
Reservfond	2086
Insatsemission (ekonomiska föreningar)	2087
Bunden överkursfond (aktiebolag)	2087
Fond för yttre underhåll	2088
Fond för utvecklingsutgifter	2089

- Aktiekapital
- Ej registrerat aktiekapital
- Medlemsinsatser
- Förlagsinsatser
- Uppskrivningsfond
- Reservfond
- Bunden överkursfond
- Fond för utvecklingsutgifter

Bundet eget kapital

Eget kapital som klassificeras som bundet eget kapital kan i princip inte utan vidare återbetalas till dess insättare. Följande indelning i underkonton ger vägledning om vad som betraktas som bundet eget kapital i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Aktiebolag	Ekonomiska föreningar
2081 Aktiekapital	2083 Medlemsinsatser
2082 Ej registrerat aktiekapital	2084 Förlagsinsatser
2085 Uppskrivningsfond	2085 Uppskrivningsfond
2086 Reservfond	2086 Reservfond
2087 Bunden överkursfond	2087 Insatsemission
2089 Fond för utvecklingsutgifter	2088 Fond för yttre underhåll
	2089 Fond för utvecklingsutgifter

2080

Kontots innehåll

För ÅRL:s bestämmelser, se Allmänt om eget kapital sidan 182.



Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Uppskrivningsfond

K2 innehåller bestämmelser om uppskrivningsfond vilka framgår av instruktionerna till *konto 2085*.

Bunden överkursfond

Den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiernas kvotvärde och som ska tas upp under den bundna överkursfonden. (K2 p. 4.12)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

Eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder. (K3 p. 2.14)

Egetkapitalinstrument är varje form av avtal som innebär en residual (resterande) rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder. Eget kapital består framför allt av medel som tillskjutits av ägarna samt vinster och efter avdrag för förluster samt utdelning och återbetalning av tillskott till ägarna. (K3 p. 22.3 samt kommentar)

Ägare är innehavare av finansiella instrument som klassificeras som eget kapital i det ägda företags redovisning. (K3 p. 22.4)

För gränsdragning mellan eget kapital och skuld, se K3 p. 22.5–6.

För redovisning av emissioner av aktier och andra egetkapitalinstrument, se K3 p. 22.7–10.

Noter**Enligt ÅRL**

- Om uppskrivningsfonden förändrats under året ska upplysning lämnas om
 - fondens storlek vid årets början och slut
 - belopp som satts av till fonden under räkenskapsåret med uppgift om hur det har behandlas skattemässigt
 - belopp som överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts.
 - det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om uppskrivning inte gjorts (5 kap. 11 § ÅRL)
- I not ska antalet aktier och deras kvotvärde anges av större företag. Består aktiekapitalet av aktier av olika slag, ska motsvarande uppgift lämnas för varje aktieslag. (5 kap. 34 § ÅRL)
- I förvaltningsberättelsen eller i egen räkning ska förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras. (6 kap. 2 § andra stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

Enligt K2 krävs inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Upplysningar ska lämnas om räkenskapsårets förändringar i varje delpost i eget kapital, dels följande uppgifter:
- Räkenskapsårets resultat.
- Effekterna av retroaktiv tillämpning enligt K3 kap. 10.
- Förändringar i redovisade värden på tillgångar och skulder som redovisats direkt mot eget kapital med varje slag av förändring separat specificerad.
- Transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare, med tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar separat angivna.
- Omföringar mellan poster inom eget kapital. (K3 p. 6.3)

Om ett aktiebolag äger egna aktier ska vissa upplysningar lämnas i förvaltningsberättelsen, se 6 kap. 1 § ÅRL.

Observera

Kapitaltillskott är skattefria för mottagande bolag eller förening. Nedsättning av aktiekapitalet eller annan minskning av bundet eget kapital är inte avdragsgill. Dock ska en kooperativ förening dra av en medlemsinsats som tillgodoförts genom insatsemission. Avdraget medges det beskattningsår då medlemsinsatsen betalas ut till en medlem som avgår.

Inkomstskatt

I IL finns särskilda regler om avdrag för kostnader för utgifter i samband med förändring av eget kapital (16 kap. 8 § IL). Avdrag medges även om utgiften bokförs direkt mot eget kapital utan att kostnadsföras i resultaträkningen. I detta fall måste företaget dra av utgiften som en justerad kostnadspost i inkomstdeklarationen.

ÅRL**Läs mer**

3 kap. 6 § ÅRL om fordran på insats i ekonomisk förening

3 kap. 10 a–10 b §§ ÅRL om upplysningar om eget kapital

4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning

4 kap. 13 a § ÅRL om kapitalandelsfond

4 kap. 16 § ÅRL om förlagsinsatser i annan valuta

5 kap. 11–12 §§ ÅRL om upplysning om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde

6 kap. 2 § ÅRL om disposition av vinst eller förlust i aktiebolag och ekonomisk förening

7 kap. 28 § ÅRL om kapitalandelsfond

ABL

4 kap. ABL om aktierna

5 kap. ABL om aktiebok

- 6 kap. ABL om aktiebrev
- 11 kap. ABL om ökning av aktiekapital m.m.
- 12 kap. ABL om fondemission
- 13 kap. ABL om nyemission av aktier
- 14 kap. ABL om emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier
- 15 kap. ABL om emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier
- 16 kap. ABL om vissa riktade emissioner
- 17 kap. ABL om värdeöverföringar från bolaget
- 18 kap. ABL om vinstutdelning
- 19 kap. 4–5 §§ ABL om egna aktier
- 20 kap. ABL om minskning av aktiekapitalet och reservfonden
- 22 kap. ABL om inlösen av minoritetsaktier

FL

- 4 kap. FL om återbetalning av medlemsinsatser
- 5 kap. FL om förlagsinsatser
- 10 kap. FL om överskottsutdelning och annan användning av föreningens egendom

BRL

- 9 kap. 27–28 §§ BRL om vinstutdelning m.m.

K2

- K2 p. 10.41 och p. 10.43 om avskrivning av uppskriven byggnad
- K2 p. 10.40 och p. 10.42 om uppskrivning av byggnader och mark
- K2 p. 11.24 om förbud mot uppskrivning av finansiella anläggnings-tillgångar

K3

- K3 kap. 6 om förändring i eget kapital
- K3 p. 18.25 om förbud mot uppskrivning av vissa immateriella tillgångar
- K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

IL

- 16 kap. 8 § IL om organisationsutgifter
- 39 kap. 21–24 a §§ IL om kooperativa föreningar

Uppskrivningsfond

2085

Enligt 4 kap. 6 § ÅRL ska ett uppskrivningsbelopp sättas av till en uppskrivningsfond. Se bokföringsexempel 11-3 i *Bokföringsboken* om uppskrivning av fastighet.

**Kontots
innehåll**

Uppskrivning

Allmänt

Vilka som får göra uppskrivning

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 4 kap. 3 §, 4 § första stycket, 5 § förstatrede styckena och 12 § ÅRL får skrivas upp till högst detta värde. (4 kap. 6 § första meningen ÅRL)

Avsättning till uppskrivningsfond

Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission. Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. (4 kap. 6 § ÅRL)

Ianspråktagande av uppskrivningsfond

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission, täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital. Ett beslut att ta uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har 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 §§ ABL i tillämpliga delar. (4 kap. 7 § ÅRL)

Minskning av uppskrivningsfond

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

Minskningen av uppskrivningsfonden får göras enbart genom att fonden tas i anspråk enligt 4 kap. 7 § ÅRL, den del av uppskrivningsfonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller den del av uppskrivningsfonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. (4 kap. 8 § ÅRL)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

Endast byggnad och mark får skrivas upp

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

Uppskrivning högst till taxeringsvärde

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

Uppskrivning av byggnad ska skrivas av

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

När ianspråktagande för förlusttäckning ska redovisas

Ett aktiebolag som enligt ÅRL tar uppskrivningsfonden i anspråk för täckning av förlust ska redovisa detta när behörigt organ har fattat beslut om sådan förlusttäckning. (K2 p. 15.4)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Tillämpas kostnadsföringsmodellen enligt p. 18.8 i K3 får en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång inte skrivas upp. (K3 p. 18.25)

K3 innehåller inga andra regler varför ÅRL:s regler tillämpas fullt ut.

Noter**Enligt ÅRL**

- Om uppskrivningsfonden förändrats under året ska upplysning lämnas om
 - fondens storlek vid årets början och slut
 - belopp som satts av till fonden under räkenskapsåret med uppgift om hur det har behandlats skattemässigt
 - belopp som överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts.
 - det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om uppskrivning inte gjorts. (5 kap. 11 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Observera

Uppskrivningsfonden kan enligt K2 endast innehålla uppskrivning på byggnad och mark. Dessa kan vara av två olika typer och till olika belopp:

- Uppskrivning som gjordes innan företaget började tillämpa K2 får vara det redovisade värdet vid övergången till K2. (K2 p. 21.5 b)
- Uppskrivning enligt K2 till taxeringsvärde, se ovan.

Uppskrivning av anläggningstillgångar får ingen skattemässig effekt. Skattemässigt värde på tillgången ska således inte höjas.

**Inkomst-
skatt**

Är det inventarier som skrivs upp mister företaget rätten till räknenskapsenlig avskrivning eftersom redovisat värde är högre än tillgångens skattemässiga värde. Det är dock möjligt för företaget att året efter uppskrivningen tillämpa reglerna om räknenskapsenlig avskrivning. Vid övergången ska företaget ta upp skillnaden mellan redovisat värde och skattemässigt värde som intäkt. Därefter ska avskrivning ske även skattemässigt på det högre redovisade värdet.

ÅRL

Läs mer

3 kap. 10 a § ÅRL om uppdelning och upplysning om ett aktiebolags eget kapital

3 kap. 10 b § ÅRL om uppdelning och upplysning om en ekonomisk förenings eget kapital

4 kap. 6–8 §§ ÅRL om uppskrivning

5 kap. 11 § ÅRL om upplysning om uppskrivningsfond

K2

K2 p. 10.41 och p. 10.43 om avskrivning av uppskriven byggnad

K2 p. 10.40 och p. 10.42 om uppskrivning av byggnader och mark

K2 p. 11.24 om förbud mot uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

K3

K3 p. 18.25 om förbud mot uppskrivning av vissa immateriella tillgångar

IL

18 kap. 20–22 §§ IL om återgång till räknenskapsenlig avskrivning

Fond för utvecklingsutgifter

2089

Kontot innehåller den överföring från fritt eget kapital som aktiebolag och ekonomiska föreningar är skyldiga att göra i de fall egenupparbetade utvecklingsutgifter aktiveras.

**Kontots
innehåll**

Omföring till fond för utvecklingsutgifter

Allmänt

Utgifter för ett företags eget utvecklingsarbete får tas upp som immateriell anläggningstillgång om tillgången är av betydande värde för rörelsen under kommande år. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta bara om motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter. (4 kap 2 § första och andra styckena ÅRL)

Ianspråktagande av fond för utvecklingsutgifter

Reglerna om ianspråktagande av fonden är desamma som för uppskrivningsfonden.

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission, täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital. Ett beslut att ta uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökat med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ ABL i tillämpliga delar. (4 kap. 7 § ÅRL)

Minskning av fond för utvecklingsutgifter

Vid avskrivning enligt 4 kap. 4 § ÅRL eller nedskrivning enligt 4 kap. 5 § ÅRL eller vid avyttring eller utträngning av tillgången ska fonden för utvecklingsutgifter minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången.

Minskningen av fonden får göras enbart genom att fonden tas i anspråk enligt 4 kap. 7 § ÅRL, den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. (4 kap. 8 § ÅRL)

Bokslut enligt K2

Se *Allmänt* ovan.

Företag som tillämpar K2 får inte aktivera egenupparbetade immateriella tillgångar varför denna fond inte torde kunna komma ifråga.

Bokslut enligt K3

Se *Allmänt* ovan.

I de fall det inte finns fria medel för omföring till fonden för utvecklingsutgifter ska omföring ändå göras. (K3 p. 18.3A)

Observera

Omföring till fonden för utvecklingsutgifter ska göras för egenupparbetade immateriella tillgångar. I det fall en tillgång är förvärvad kan i vissa fall tillkommande utgifter aktiveras. Det ger inte upphov till en omföring från fritt eget kapital till fonden för utvecklingsutgifter.

Av ovan framgår att gränsdragningen mellan egenupparbetad och förvärvad tillgång är väsentlig. Läs mer om detta under konto 1010 och 1020–1060.

Omföring till fonden för utvecklingsutgifter påverkar inte skatten.

**Inkomst-
skatt**

De utvecklingsutgifter som har aktiverats hanteras skattemässigt enligt god redovisningssed.

ÅRL

Läs mer

4 kap. 2 § andra stycket ÅRL om kravet på överföring till fond för utvecklingsutgifter

4 kap. 7–8 §§ ÅRL om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter

K3

K3 p. 18.3A med tillhörande kommentar

Fritt eget kapital

Post i balansräkningen	Konton
Fri överkursfond	2097
Balanserat resultat	2091, 2093, 2094, 2095, 2096 (Ej K2), 2098
Årets resultat	2099

Fri överkursfond

Fond för verkligt värde (Ej K2)

Balanserat resultat

Årets resultat

2090

Kontots innehåll

Fritt eget kapital

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska den del av eget kapital som i princip är utdelningsbart redovisas som fritt eget kapital. Följande indelning i underkonton ger vägledning om vad som betraktas som fritt eget kapital.

2091 Balanserad vinst eller förlust
 2093 Erhållna aktieägartillskott
 2094 Egna aktier
 2095 Fusionsresultat
 2096 Fond för verkligt värde (Ej K2)
 2097 Fri överkursfond
 2098 Vinst eller förlust från föregående år
 2099 Årets resultat

Allmänt

För ÅRL:s bestämmelser, se *Allmänt om eget kapital* sidan 182.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Fritt eget kapital

Det förslag till dispositioner beträffande bolagets/föreningens vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § ÅRL ska avse summan av fritt eget kapital.

Aktieägartillskott

Ett erhållit aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av posten Balanserat resultat när utfästelsen erhålls. Om utfästelsen erhålls efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen avges får tillskottet i stället redovisas på balansdagen. (K2 p. 15.5)

När behörigt organ har fattat beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott ska fritt eget kapital minskas. (K2 p. 15.6)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Fri överkursfond

Den del av betalningen under året för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde och som ska tas upp under den fria överkursfonden. (K2 p. 4.12)

Utdelning

Utdelning ska redovisas som en minskning av fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. (K2 p. 15.7)

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

Se *konto 2080*.

Utdelning

En utdelning på eller återbetalning av egetkapitalinstrument ska redovisas som skuld när behörigt organ har fattat beslut om utdelningen eller återbetalningen. (K3 p. 22.11 första stycket)

Är ett företag som lämnar utdelning till ägare skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot eget kapital. (K3 p. 29.23)

Aktieägartillskott

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

En återbetalning av ett erhållet tillskott ska redovisas som en minskning av eget kapital när beslut om återbetalning har fattats. (K3 p. 6.5)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Aktierelaterade ersättningar

För eget kapital till följd av aktierelaterade ersättningar, se K3 kap. 26.

- Större företag ska upplysa om förslaget till disposition av företags vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om dispositionen. (5 kap. 35 § ÅRL)

**Bokslut
enligt K3**

Noter

Observera Förvaltningsberättelsen ska innehålla en resultatdisposition. (6 kap. 2 § ÅRL) Enligt såväl K2 som K3 ska resultatdispositionen omfatta summan av fritt eget kapital. (K2 p. 5.8, K3 p. 3.14)

Försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § ABL avseende värdeöverföringar från bolag måste beaktas även vid återbetalning av aktieägartillskott.

Inkomstskatt

När poster bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultatet, kan justering aktualiseras i inkomstdeklarationen. Detta gäller poster som enligt IL är skattepliktiga intäkter eller avdragsgilla kostnader. Detta kan uppstå t.ex. vid redovisning av byte av redovisningsprincip. Som exempel på detta kan nämnas de företag som övergår från K3-reglerna till att börja tillämpa K2-reglerna. Enligt K2-reglerna är det inte möjligt att redovisa egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar. I övergången ska en sådan tillgångs ingående redovisade värde bokföras mot ingående eget kapital, balanserat resultat. Någon resultatpåverkan uppkommer således inte i resultaträkningen och en justering aktualiseras i inkomstdeklarationen.

Kapitaltillskott är skattefria för mottagande bolag eller förening och utdelning är inte avdragsgill. En kooperativ förening ska emellertid dra av utdelning i form av rabatt eller pristillägg som lämnas av vinsten av den kooperativa föreningen. Avdragsrätten begränsas om mottagaren inte ska beskattas för utdelningen och det inte är fråga om enstaka medlemmar. En kooperativ förening ska även dra av utdelning som lämnas i förhållande till insatserna. Detta gäller också utdelning på förlagsinsatser. Utdelning ska dras av som kostnad det beskattningsår den avser.

Läs mer

Se *konto 2080*.

Obeskattade reserver

Post i balansräkningen	Konton
Periodiseringsfonder	2110, 2120, 2130
Ackumulerade överavskrivningar	2150
Övriga obeskattade reserver	2160, 2190

- Periodiseringsfonder*
- Ackumulerade överavskrivningar*
- Övriga obeskattade reserver*

Periodiseringsfonder

Periodiseringsfonder i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

**2110–
2130**
**Kontonas
innehåll**

Ackumulerade överavskrivningar

Överavskrivningar dvs. skillnaden mellan avskrivningar enligt plan, som görs över tillgångarnas respektive nyttjandeperioder, och skattemässiga avskrivningar.

2150
**Kontots
innehåll**

Ersättningsfond

Skattemässiga avsättningar avseende skattepliktig ersättning som erhållits för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller djurlager, vilka skadats eller förlorats genom brand eller annan olyckshändelse.

2160
**Kontots
innehåll**

Övriga obeskattade reserver

Övriga obeskattade reserver för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

2190
**Kontots
innehåll**

Obeskattade reserver ska redovisas i tre poster, Periodiseringsfonder, Ackumulerade överavskrivningar och Övriga obeskattade reserver. Posten Ackumulerade överavskrivningar ska användas när företaget tillämpar reglerna för räknenskapsenlig avskrivning. Ett företag som tillämpar reglerna för restvärdeavskrivning redovisar däremot inte skillnaden mellan planmässiga avskrivningar och skattemässiga avskrivningar. (K2 kommentar till kap. 15)

**Bokslut
enligt K2**



Bokslut enligt K3

I juridisk person ska den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen. Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen. (K3 p. 29.37)

I juridisk person redovisas obeskattade reserver enligt bilaga 1 till ÅRL. Något generellt krav på specifikationer av obeskattade reserver finns inte enligt ÅRL.

Inkomstskatt***Lagerreserv***

Skattemässigt medges schablonmässigt avdrag med högst 3 procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Är det fråga om djur i jordbruk är avdraget högst 15 procent. Skillnaden mellan det skattemässiga lagervärdet och det redovisade värdet kan redovisas separat som en obeskattad reserv.

Enligt en dom från Högsta förvaltningsdomstolen 2015 får en nedskrivning av djur dras av vid beskattningen bara om skillnaden redovisas som en reserv i räkenskaperna i det fall djuren klassificeras som omsättningstillgång. Har djuren redovisats som anläggningstillgång krävs däremot ingen nedskrivning i räkenskaperna för att avdrag ska medges.

Ackumulerade överavskrivningar

Ackumulerade överavskrivningar blir aktuellt när företaget skiljer på avskrivningar enligt nyttjandeperioden för tillgången (även benämnd plan) och skattemässiga avskrivningar. Detta är aktuellt framför allt när företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning. Ett villkor för tillämpningen av denna metod är att avdraget i inkomstdeklarationen motsvarar avskrivningen i redovisningen.

Om företaget gjort större avskrivningar i räkenskaperna än vad som skattemässigt är möjligt, t.ex. vid felräkning, kan justering enligt särskilda regler göras i inkomstdeklarationen utan att bokföringen behöver ändras.

Se vidare fördjupningsavsnittet angående avskrivningar av inventarier och fördjupningsavsnittet *På vilket sätt ska fel rättas i redovisningen och beskattningen*.

Periodiseringsfonder

För att ge bolag möjlighet att utjämna resultatet mellan åren medges avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond. Juridiska personer medges avdrag med 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget och fysiska personer med 30 procent. Juridiska personer som är skyldiga att upprätta en årsredovisning eller årsbokslut får göra avdrag endast om motsvarande avsättning görs i redovisningen. Det är dock möjligt att återföra en periodiseringsfond även om motsvarande återföring inte görs i redovisningen.

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till en periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten utgör summan av periodiseringsfonderna vid beskattningsårets ingång multiplicerade med en faktor som motsvaras av 72 procent av statslåneräntan vid

utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut. Schablonintäkten ska inte bokföras utan endast tas upp i inkomstdeklarationen som justerad intäktspost.

Ersättningsfond

En ersättningsfond är en avsättning som får göras när man får skattepliktig försäkringsersättning eller annan skattepliktig ersättning för inventarier, byggnader, markanläggning, mark eller för djurlager i jordbruk eller renskötsel på grund av brandskada eller annan olyckshändelse. Avdrag får också göras om fastighet tas i anspråk i samband med expropriation och andra liknande tvångsavyttringar. Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras med maximalt det skattepliktiga försäkringsbelopp m.m. som erhållits. Vid avyttring av fastighet får avdrag ske med maximalt summan av kapitalvinsten och återföring av värdeminskningssavdrag som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet vid avyttringen. Vid avdrag för ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får avsättningen inte överstiga minskningen av lagerreserven vid beskattningsåret.

Ersättningsfond får tas i anspråk först efter utgången av det beskattningsår då avsättning skett, för tillgångar som anskaffats och arbeten som utförts. För anskaffning av byggnader, markanläggningar och mark kan ersättningsfond tas i anspråk samma beskattningsår som avsättning sker.

Anspråktaget belopp från ersättningsfond är inte en skattepliktig intäkt. Därav följer att motsvarande utgifter inte är avdragsgilla kostnader.

Ersättningsfond ska återföras till beskattning senast det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår, som avdraget hänför sig till.

Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 418.

ÅRL

4 kap. 4 § ÅRL avskrivningar

Läs mer

K2

K2 kap. 9 om generella bestämmelser om tillgångar

K2 kap. 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K3

K3 kap. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar utom goodwill

K3 kap. 19 om rörelseförvärv och goodwill

K3 kap. 27 om nedskrivningar

IL

18 kap. 13–14 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning

30 kap. IL om ersättningsfonder

31 kap. IL om periodiseringsfonder

FAR

RedR 10 Redovisning av ersättningsfond

Avsättningar

Post i balansräkningen	Konton
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnade av pensionsutfästelser m.m.	2210
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	2230
Uppskjuten skatteskuld (Ej K2)	2240
Övriga avsättningar	2220, 2250, 2290

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

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

2210

Avsättningar för pensioner enligt tryggnade-lagen

Kontots innehåll

Avsättning för pensioner enligt tryggnadelagen (TL).

2230

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser

Kontots innehåll

Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Allmänt

Vad som ska redovisas som avsättning

Som avsättningar ska sådana förpliktelser redovisas som är hän-förliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias. Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar. (3 kap. 9 § ÅRL)

Pensionsåtagande

Har företaget valt att trygga pensionsåtagandena genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska en avsättning redovisas endast om stiftelsens förmögenhet understiger åtagandet. Avsättningen ska tas upp till det värde som inte täcks av pensionsstiftelsens för-mögenhet värderad enligt 3 kap. 3 § SL. (K2 p. 16.16 tredje stycket, K3 p. 28.19)

Företaget får endast återföra en avsättning om återföringen inte står i strid med tryggandelagen. (K2 p. 16.19, K3 p. 28.31)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Redovisning

Ett åtagande om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska tas upp till tillgångens redovisade värde. (K2 p. 16.16 första stycket)

Övriga pensionsåtaganden ska tas upp till värdet enligt allmän pensionsplan eller kapitalvärdet beräknat enligt tryggandelagen. (K2 p. 16.16 andra stycket)

Särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska beräknas på pensionsåtagandets redovisade värde och med aktuell skattesats. Företaget ska även göra en avsättning om skyldigheten att betala särskild löneskatt inträder först i samband med att pensionen betalas ut. Avsättningen redovisas i posten Övriga avsättningar, om inte annat framgår av punkt 16.17. (K2 p. 16.17)

Omfattar ett pensionsåtagande som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång både pension och särskild löneskatt får summan redovisas i posten Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. (K2 p. 16.18)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

Definitioner

En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig. (K3 p. 4.8)

Ersättningar efter avslutad anställning är ersättningar till anställda som utgår efter avslutad anställning med undantag av ersättningar vid uppsägning. (K3 p. 28.6)

Alternativ för redovisning

En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska redovisas som avsättning till tillgångens redovisade värde. (K3 p. 28.12A)

Övriga planer för ersättning efter avslutad anställning ska klassificeras antingen som avgiftsbestämda eller förmånsbestämda planer (K3 p. 28.7). Vad som är vad framgår av punkterna 28.8 och 28.9.

Ett företag ska välja att redovisa förmånsbestämda planer enligt antingen

- den s.k. projected unit credit method i IAS 19 Ersättningar till anställda, eller
- förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22. (K3 p. 28.14)

Om alternativet med förenklingsregler väljs måste alla tillämpliga förenklingsregler tillämpas.

Avkastningsskatt

Avkastningsskatt får inte ingå i pensionsskulden avseende förmånsbestämda planer. (K3 p. 28.15)

Om ett företag valt att tillämpa K3:s förenklingsregler

Ett företag som valt att tillämpa K3:s förenklingsregler och som tryggt pensionsförpliktelsen genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska redovisa en avsättning endast om stiftelsens förmögenhet värderad till marknadsvärde understiger förpliktelsen. Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelsen får inte någon tillgång redovisas. (K3 p. 28.19)

Ett företag som valt att tillämpa K3:s förenklingsregler och som finansierar en förmånsbestämd plan i egen regi samt erhåller en beloppsuppgift om pensionsskuldens storlek från ett oberoende företag, ska redovisa pensionsskulden enligt den erhållna uppgiften. Detta gäller inte om företaget tillämpar punkterna 28.19 eller 28.20. (K3 p. 28.21)

Koncernplaner

För koncernplaner, se K3 p. 28.28.

Noter

Enligt ÅRL

- Större företag ska lämna följande upplysningar avseende styrelseledamöter, VD och motsvarande befattningshavare som innehaft dessa befattningar under året samt dessas suppleanter:
- Kostnader avseende pensioner och liknande förmåner
- Förpliktelser avseende pensioner och liknande förmåner
- I publika aktiebolag omfattar upplysningsplikten även andra personer i företagets ledning.

Dessutom ska följande anges:

- Antal personer i företagets ledning som omfattas
- Uppgifter per person vad gäller styrelseledamöter och VD förutom arbetstagarrepresentanter. (5 kap. 41–43 §§ ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Ett större företag som valt att redovisa avsättningar för planer efter avslutad anställning enligt internationella principer (K3 p. 28.14 a) ska lämna vissa upplysningar enligt K3 p. 28.29.

Det är inte ovanligt med lösningar där det finns en direktpension som är kopplad till en kapitalförsäkring. Redovisning av denna tillgång respektive avsättning utgår från hur kapitalförsäkringen redovisas, dvs. förpliktelsen värderas till kapitalförsäkringens redovisade värde.

I och med kravet på redovisning i balansräkningen kan företag inte välja att redovisa pensionsförpliktelser på annat sätt än i balansräkningen.

Observera

I IL finns omfattande och komplicerade regler om pensionsplaner och olika avdragsbegränsningar. Reglerna behandlas inte här.

Inkomstskatt

ÅRL

Läs mer

- 2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet
- 3 kap. 4 § första stycket ÅRL om förhållandet mellan korta och långa poster
- 3 kap. 9–10 §§ ÅRL om avsättningar
- 4 kap. 15 a § ÅRL om värdering av avsättning
- 5 kap. 41–44 §§ ÅRL (större företag) om pensionsförpliktelser

K2

K2 p. 16.16–19 om pensioner

K3

- K3 p. 2.13 om skulddefinition
- K3 p. 4.8 om undantag att klassificera avsättningar som lång- eller kortfristiga
- K3 kap. 28 om ersättningar till anställda

IL

- 28 kap. IL om arbetsgivares pensionskostnader
- 58–59 kap. IL om pensioner

Övriga avsättningar

Avsättningar för garantier

2220

Beräknade kostnader för framtida garantiutgifter.

Kontots innehåll



2250 Övriga avsättningar för skatter

Kontots innehåll

Skatter som är tvistiga på något sätt samt övriga skatter.

2290 Övriga avsättningar

Kontots innehåll

Övriga avsättningar för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

Allmänt

Som avsättningar ska sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias. Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar. (3 kap. 9 § ÅRL)

Värdering

En avsättning ska göras med den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen (5 kap. 15 a § ÅRL). Vid uppskattningen ska företaget beakta risk och osäkerhet. Om åtagandet kan medföra att tillgångar avyttras eller utrangeras ska beräknad vinst inte påverka avsättningens storlek. (K2 p. 16.7 första stycket, K3 p. 21.9 första och tredje stycket)

Avsättning till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats ska enligt K2, och får enligt K3, redovisas successivt över tillgångens nyttjandeperiod. (K2 p. 16.10, K3 p. 21.21 första stycket)

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Redovisning

Ett företag ska redovisa en avsättning om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligt rättsliga regler,
- det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera åtagandet, och
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. (K2 p. 16.2)

Av punkten följer att en avsättning inte får göras för informella åtaganden.

En avsättning får inte göras för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. (K2 p. 16.3)

En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. (K2 p. 16.5)

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig. (K2 p. 4.7)

Företaget behöver inte redovisa åtaganden som avsättningar om summan av dessa kan antas understiga det lägsta av 25 000 kronor och tio procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Detta gäller inte pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt. (K2 p. 16.6)

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

Särskilda regler om pensionsåtaganden, inklusive särskild löneskatt, finns i punkterna 16.16–16.19.

En välgrundad uppskattning innebär normalt följande:

Åtagande	Den bästa uppskattningen innebär	Den bästa uppskattningen får alternativt anses innebära
Av löpande karaktär, t.ex. öppet köp	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
Garantiåtagande	att avsättningen ska beräknas med ledning av tidigare års faktiska utgifter för motsvarande typ av åtagande	att avsättningen, i avsaknad av uppgifter om tidigare års faktiska utgifter, beräknas utifrån företagsekonomiskt motiverade riktlinjer för branschen
Förlustkontrakt, t.ex. ej annullerbara inköpskontrakt för varor	att avsättningen ska beräknas som det lägsta av företagets utgifter för att inte fullfölja kontraktet och nettot av kontrakterat pris minskat med tillgångens nettoförsäljningsvärde	
Övriga avsättningar utom avsättningar enligt punkterna 16.9 och 16.10	att avsättningen ska beräknas med ledning av innehållet i avtal eller offentligrättsliga regler	

(K2 p. 16.7)

En avsättning till följd av garantiåtaganden får beräknas enligt IL om det kan antas att det inte avviker med mer än 20 procent från en beräkning enligt K2 p. 16.7 (se tabellen ovan). (K2 p. 16.8)

Avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet. (K2 p. 16.9)

Värdering

Andra avsättningar än pensionsåtaganden ska nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat senare än tio år efter balansdagen. Andra avsättningar än pensionsåtaganden får, men behöver inte, nuvärdeberäknas om åtagandet kan antas vara reglerat inom tio år efter balansdagen. Väljer företaget att nuvärdeberäkna en sådan avsättning ska alla avsättningar nuvärdeberäknas. Ett företag som tidigare inte har nuvärdeberäknat avsättningar får byta värderingsmetod till nuvärdeberäkning. Ett företag som nuvärdeberäknar avsättningar får endast byta värderingsmetod om det finns särskilda skäl. (K2 p. 16.11)

Vid sådan nuvärdeberäkning ska företaget använda en räntesats som motsvarar statslåneräntan på balansdagen, avrundad uppåt till närmast hela procenttal. Företaget får vid nuvärdeberäkning använda samma räntesats under hela den tid som respektive avsättning redovisas. (K2 p. 16.12)

Förändringar i avsättningar

En avsättning i balansräkningen ska omprövas varje balansdag. Har företaget inte längre ett legalt åtagande, det inte längre är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas eller en tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras (se K2 p. 16.2 a–c) ska avsättningen återföras. (K2 p. 16.13)

Värdet på en avsättning i balansräkningen ska justeras varje balansdag så att det motsvarar en välgrundad uppskattning av företagets utgifter för att reglera åtagandet. (K2 p. 16.14)

En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdeberäkning enligt punkt 16.11 ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 16.15)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

En *skuld* är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig. (K3 p. 4.8)

Avsättning görs inte för kontrakt som verkställs längre fram. Med sådant kontrakt avses kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser. (K3 p. 21.2)

Ett *förlustkontrakt* är ett kontrakt där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av 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. (K3 p. 21.3)

En *legal förpliktelse* är en förpliktelse till följd av

- ett kontrakt,
- lagstiftning, eller
- annan laglig grund. (K3 p. 21.5)

En *informell förpliktelse* är en förpliktelse till följd av att företaget

- på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt och aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, samt
- därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter. (K3 p. 21.6)

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som lämnas på grund av

- företagets beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
- en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar. (K3 p. 28.25)

Redovisning

Ett företag ska endast redovisa en avsättning om

- företaget på balansdagen har en befintlig legal förpliktelse eller en informell förpliktelse till följd av en inträffad händelse,
- det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och
- en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. (K3 p. 21.4)

Ersättningar vid uppsägning ska, i den omfattning ersättningen inte ger företaget några framtida ekonomiska fördelar, endast redovisas som en skuld och en kostnad när företaget har en legal förpliktelse eller informell förpliktelse att antingen

- avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
- lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång. (K3 p. 28.26)

Värdering

Första redovisningstillfället

En avsättning ska vid första redovisningstillfället, värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen. Avsättningen ska redovisas till nuvärdet av de 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 beaktas genom att justeringar gjorts vid bedömningen av de framtida betalningarna. Vinster vid förväntade avyttringar av tillgångar ska inte beaktas vid värderingen av en avsättning. (K3 p. 21.9)

Ersättning från tredje part

Om det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse förväntas helt eller delvis bli ersatt av tredje part, t.ex. genom försäkringsersättning, ska gottgörelsen redovisas som en tillgång, om det är så gott som säkert att företaget kommer att erhålla gottgörelsen när förpliktelsen regleras. Det belopp som redovisas som tillgång får inte överstiga avsättningsbeloppet. En sådan tillgång får inte kvittas mot avsättningen i balansräkningen. I resultaträkningen får däremot gottgörelsen kvittas mot den kostnad som motsvarar avsättningen. (K3 p. 21.10)

Ianspråktagande

En avsättning får tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för. (K3 p. 21.11)

Omprövning

En avsättning ska omprövas varje balansdag och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen. (K3 p. 21.12 första stycket)

Redovisning av justering

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggningstillgångar. (K3 p. 21.12 andra stycket)

En förändring av det redovisade värdet på en avsättning till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som räntekostnad. (K3 p. 21.13)

Ersättning vid uppsägning

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. (K3 p. 28.27)

Omstruktureringar

För redovisning av avsättningar för omstruktureringar, se K3 p. 21.7–8.

Negativ goodwill

Negativ goodwill är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten är lägre än värdet på den förvärvade enhetens nettotillgångar. (K3 p. 19.15)

Enligt ÅRL

- Större företag ska specificera större avsättningar som ingår i posten Övriga avsättningar i balansräkningen. (3 kap. 10 § ÅRL)
- Större företag ska upplysa om avgångsvederlag till styrelse och VD. (5 kap. 44 § ÅRL)
- Om ett företag har eventalförpliktelser ska det lämna upplysning om summan av dessa. (5 kap. 15 § ÅRL)

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- Enligt punkt 18.15 tredje stycket ska ett företag som tillämpar K2 även upplysa om informella förpliktelser trots att de inte ska redovisas i balansräkningen.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- För varje slag av avsättning ska ett större företag specificera
 - det redovisade värdet vid räkenskapsårets början och slut för varje slag av avsättning. (K3 p. 21.16)
 - de ytterligare avsättningar som gjorts under räkenskapsåret, inklusive justeringar till följd av förändring av nuvärdet för varje slag av avsättning. (K3 p. 21.16)
 - belopp som tagits i anspråk under räkenskapsåret för varje slag av avsättning. (K3 p. 21.16)
 - utnyttjade belopp som har återförts under räkenskapsåret för varje slag av avsättning. (K3 p. 21.16)
- Dessutom ska ett större företag lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär. (K3 p. 21.16)
- Vissa förtydliganden avseende kravet i 5 kap. 15 § ÅRL finns. (K3 p. 21.16B–21.17A)
- I ytterst sällsynta fall behöver ovanstående upplysningar inte lämnas, om det har en skadlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter. (K3 p. 21.20)

5 kap. 5 § ÅRL kan medföra upplysningskrav beroende på hur företagen tillämpar punkt 21.10 i K3.

Har ett företag som tillämpar K2 eller K3 ålagts betalningsskyldighet i ett myndighetsbeslut eller en dom som företaget inte avser att överklaga ska företaget redovisa en skuld och inte en avsättning. Avser företaget däremot att överklaga beslutet är det inte lika säkert att ett utflöde av resurser kommer att ske om företaget har förutsättningar att vinna processen. I det fallet ska företaget i stället redovisa en avsättning.

Observera

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller avsättningar finns i princip inga särskilda regler i IL. Det innebär att avdrag medges vid beskattningen för den avsättning som gjorts i redovisningen.

Inkomstskatt

I IL finns dock särskilda regler om avdrag för framtida garantiutgifter. Enligt huvudregeln får avdraget inte överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. I de fall garantiförpliktelserna avser kortare tid än två år är avdraget maximerat till lika många 24-delar av räkenskapsårets garantiutgifter som garantitiden utgör i månader.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

3 kap. 9–10 §§ ÅRL om avsättningar

4 kap. 15 a § ÅRL om uppskattning av avsättningar

K2

K2 kap. 16 om avsättningar

K3

K3 p. 2.13 om skullddefinition

K3 p. 4.8 om undantag att klassificera avsättningar som lång- eller kortfristiga

K3 kap. 21 om avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar

IL

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

16 kap. 3–5 §§ IL om framtida garantiutgifter

Uppskjuten skatteskuld (Ej K2)

Avsättningar för uppskjutna skatter

2240

Uppskjuten skatt enligt K3.

**Kontots
innehåll**

Som avsättningar ska sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias. (3 kap. 9 § ÅRL)

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

En avsättning får inte göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (uppskjuten skatt). (K2 p. 16.4)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Definitioner

En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En avsättning behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig. (K3 p. 4.8)

Med inkomstskatter avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets skattepliktiga resultat samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag vid utdelning till det rapporterade företaget. (K3 p. 29.2)

Uppskjuten skatt är inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser. (K3 p. 29.11)

Uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida inkomstskatt som hänför sig till avdragsgilla temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag. (K3 p. 29.12)

Uppskjuten skatteskuld är inkomstskatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som ska regleras i framtiden. (K3 p. 29.13)

Temporär skillnad är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld. (K3 p. 29.14)

Skattemässigt värde

Det skattemässiga värdet för en tillgång, skuld eller annat bestäms enligt gällande skatteregler. (K3 p. 29.15)

En tillgångs skattemässiga värde är det belopp som kommer att bli avdragsgillt vid beräkningen av det skattepliktiga resultatet, fastställt med utgångspunkt i hur företaget per balansdagen avser att återvinna tillgången. Är intäkterna från återvinningen inte skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess redovisade värde. (K3 p. 29.17)

En skulds skattemässiga värde är det redovisade värdet minskat eller ökat med belopp som är avdragsgilla respektive skattepliktiga vid beräkningen av det skattepliktiga resultatet per balansdagen, om skulden då hade reglerats till sitt redovisade värde. Det skattemässiga värdet på en förutbetalad intäkt är det redovisade värdet minskat med belopp som i framtiden inte kommer att bli skattepliktiga. (K3 p. 29.18)

Redovisning

Ett företag ska, om inte annat anges i punkterna 29.20 och 29.21, redovisa

- en uppskjuten skatteskuld för alla skattepliktiga temporära skillnader,
- en uppskjuten skattefordran för alla avdragsgilla temporära skillnader, och
- en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran ska redovisas i egna poster i balansräkningen. (K3 p. 29.19)

Ett företag får inte redovisa en uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran för temporära skillnader som härrör från ej överförda vinstmedel från utländska dotterföretag, filialer, intresseföretag eller gemensamt styrda företag, om det inte är uppenbart att den temporära skillnaden kommer att återföras inom en överskådlig framtid och företaget kan styra tidpunkten för återföring av den temporära skillnaden. (K3 p. 29.20)

Ett företag får inte redovisa en uppskjuten skatteskuld för en temporär skillnad som härrör från den första redovisningen av goodwill. (K3 p. 29.21)

Förändringar i uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran ska redovisas i resultaträkningen om inte förändringen är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital. (K3 p. 29.22)

Är ett företag som lämnar utdelning till ägare skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot eget kapital. (K3 p. 29.23)

Värdering

Värderingen av en uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran ska baseras på hur företaget, per balansdagen, förväntar sig att återvinna det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller reglera det redovisade värdet för motsvarande skuld. (K3 p. 29.24)

Ett företag ska värdera en uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade före balansdagen. Beloppet får inte nuvärdeberäknas. (K3 p. 29.25)

Vid rena substansförvärv får den uppskjutna skatteskulden som uppstår vid förvärvet nuvärdeberäknas. Detta gäller dock endast om värdet på den uppskjutna skatteskulden är en väsentlig del av affärsuppgörelsen och det finns ett dokumenterat samband mellan köpeskillingen och köparens värdering av den uppskjutna skatteskulden. Med rena substansförvärv avses förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara tillgångar är byggnader eller mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och uppskjuten skatt. (K3 p. 29.26)

Gäller olika skattesatser för skilda beloppsnivåer på det skattepliktiga resultatet, ska uppskjuten skatt och den därtill relaterade uppskjutna skatteskulden eller uppskjutna skattefordran värderas utifrån genomsnittet av de skattesatser som gäller per balansdagen. (K3 p. 29.27)

Ändras inkomstskatten till följd av utdelning till ägare ska uppskjuten skatt värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som skuld. (K3 p. 29.28)

En uppskjuten skattefordran får värderas till högst det belopp som sannolikt kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida skattepliktiga resultat. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. (K3 p. 29.29 samt kommentar)

Värderingen av en uppskjuten skattefordran ska omprövas varje balansdag så att den återspeglar aktuell bedömning av framtida skattepliktiga resultat. En värdeförändring till följd av en omprövning ska redovisas i resultaträkningen om förändringen inte är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital. (K3 p. 29.30)

Fordran och skuld som avser aktuell skatt samt uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska nettoredovisas endast om företaget har legal rätt till kvittning. (K3 p. 29.32)

I juridisk person ska den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen. Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen. (K3 p. 29.37)

Klassificering

En uppskjuten skattefordran eller uppskjuten skatteskuld ska klassificeras som finansiell anläggningstillgång respektive avsättning. (K3 p. 29.31)

Noter

Enligt ÅRL

- Om ett större företag i balansräkningen redovisar uppskjuten skatt ska upplysning lämnas om beloppet och om förändringar i beloppet sedan föregående års balansdag. (5 kap. 36 § ÅRL)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

Samtliga upplysningskrav nedan gäller enbart för större företag.

- Upplysningar ska lämnas som gör det möjligt för användare av den finansiella rapporten att utvärdera karaktären på och den finansiella effekten av aktuell skatt och uppskjuten skatt till följd av redovisade transaktioner och andra händelser. (K3 p. 29.34)
- Upplysningar ska lämnas om väsentliga temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp, som påverkar den uppskjutna skatteskulden eller uppskjutna skattefordran. (K3 p. 29.35)
- En avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat före skatt ska presenteras. Av stämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats. Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:
 - En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.
 - En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen. (K3 p. 29.36)

Observera

Mindre företag som tillämpar K3 är skyldiga att redovisa uppskjuten skatt i balans- och resultaträkningarna enligt samma regler som större företag. Däremot gäller kraven avseende upplysningar enbart större företag.

Inkomstskatt

En avsättning för uppskjuten skatt m.m. ska inte dras av vid beskattningen. Belopp som påverkat företagets resultaträkning ska därför återföras i inkomstdeklarationen.

ÅRL**Läs mer**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 9–10 §§ ÅRL om avsättningar

5 kap. 36 § ÅRL (större företag) om uppskjuten skatt

K2

K2 p. 16.4 om förbudet mot redovisning av uppskjutna skatter

K3

K3 p. 2.13 om skulddefinition

K3 p. 4.8 om undantag att klassificera avsättningar som lång- eller kortfristiga

K3 kap. 29 om inkomstskatter

Långfristiga skulder

Post i balansräkningen	Konton
Obligationslån	2310, 2320
Checkräkningskredit	2330
Övriga skulder till kreditinstitut	2340, 2350
Skulder till koncernföretag	2360
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag	2370
Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2370
Övriga skulder	2390

Allmänt om långfristiga skulder

Allmänt

Klassificering

En långfristig skuld är enligt K2 en skuld som ska betalas senare än 12 månader från balansdagen. Enligt K3 kan en skuld klassificeras som långfristig även av andra skäl, se nedan.

Skulder i utländsk valuta

Skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

Kapitalrabatter m.m.

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i på rättvisande bild. (4 kap. 15 § ÅRL)

Finansiella instrument som värderas till verkligt värde

För värdering av finansiella instrument till verkligt värde, se 4 kap. 14 a–e §§ och 5 kap. 10 § och (för större företag) 27 § ÅRL samt K3 kapitel 12.

Bokslut enligt K2

Vilka skulder som ska redovisas

Ett företag ska redovisa en skuld om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Klassificering

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. (K2 p. 17.5)

Bokslut enligt K3

Vilka skulder som ska redovisas

En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En skuld ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Ett företag får inte kvitta tillgångar och skulder mot varandra, om det inte krävs eller tillåts. (K3 p. 2.5)

Fordringar och skulder får endast kvittas om det finns en rätt enligt lag eller avtal. (K3 p. 2.6)

Klassificering

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

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

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

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader. (K3 p. 4.7)

ÅRL

Läs mer

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

5 kap. 13 § ÅRL om långfristiga skulder

5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter

5 kap. 31 § ÅRL (större företag) om ytterligare upplysningar om långfristiga skulder

5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

Srf konsulterna

Srf U 8 Vad är i K2 att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån

Obligationslån**Checkräkningskredit (långfristig)****Övriga skulder till kreditinstitut****Skulder till koncernföretag****Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag****Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i****Övriga skulder****2310****Obligations- och förlagslån****Kontots innehåll**

Långfristiga skulder som grundar sig på av företaget utgivna obligationer och förlagsbevis.

2330**Checkräkningskredit****Kontots innehåll**

Utnyttjat belopp av checkräkningskonto med kredit som bedöms vara av långfristig natur. Se även Srf U 3. (Gäller endast K2. Se K3 p. 4.7.)

2340**Byggnadskreditiv****Kontots innehåll**

Byggnadskreditiv, dvs. en kredit som erhållits för finansiering av uppförande av en byggnad.

2350**Andra långfristiga skulder till kreditinstitut****Kontots innehåll**

Övriga skulder till banker och andra kreditinstitut.

2360**Långfristiga skulder till koncernföretag****Kontots innehåll**

Långfristiga skulder till koncernföretag.

Långfristiga skulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i 2370

Kontot delas lämpligen upp på underkonton för att styra till rätt post i balansräkningen. Se vidare i *Bokföringsboken*.

Kontots innehåll

Övriga långfristiga skulder 2390

Övriga långfristiga skulder för vilka särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen. Se även konto 2396 Derivat.

Kontots innehåll

För ÅRL:s bestämmelser klassificering och vilka skulder som ska redovisas, se *Allmänt om långfristiga skulder* sidan 216.

Allmänt

För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrt företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se *Allmänt* till konto 1330.

Skulder i annan valuta

Skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

Enligt både K2 och K3 ska skulder i annan valuta än redovisningsvaluta, om de inte är föremål för säkring, tas upp till balansdagens kurs.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Redovisning

Ett företag ska redovisa en skuld om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Twistiga skulder

En skuld som är twistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas. (K2 p. 17.3)

Offentligt stöd

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

Ett offentligt stöd ska också redovisas som skuld om stödet är utbetalt till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla. (K2 p. 17.4)

Kortfristig eller långfristig skuld

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskredit som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. (K2 p. 17.5)

Värdering

En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

Skulder får inte nuvärdeberäknas. (K2 p. 17.7)

En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen. (K2 p. 17.8)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner**Finansiellt instrument**

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

Finansiell skuld

En finansiell skuld är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att

- erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till en annan part, eller
- byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. (K3 p. 11.6)

Upplupet anskaffningsvärde

Upplupet anskaffningsvärde för en finansiell skuld är det finansiella instrumentets förväntade kassaflöden diskonterade med den effektivränta som beräknades vid anskaffningstillfället. (K3 p. 11.10)

Redovisning

För skulder till följd av aktierelaterade ersättningar, se K3 kap. 26.

För övriga långfristiga ersättningar till anställda, med undantag av avsättningar för ersättningar efter avslutad anställning och ersättning vid uppsägning, se K3 p. 28.23–24.

För beskrivning av effektivränta och effektivräntemetoden, se K3 p. 11.11–12.

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

Andra låneutgifter än ränta ska redovisas som en korrigerings av lånets anskaffningsvärde och periodiseras som en del i lånets räntekostnad enligt effektivräntemetoden. (K3 p. 11.14)

En långfristig skuld som innehåller en finansieringskomponent och har en kredittid som överstiger ett år ska vid det första redovisningstillfället värderas till nuvärdet av alla framtida betalningar. En finansieringskomponent föreligger t.ex. om en leverantörskredit löper med ränta som är lägre än marknadsmässig ränta. (K3 p. 11.15)

Långfristiga skulder ska såväl vid det första som vid efterföljande redovisningstillfällen värderas till upplupet anskaffningsvärde. (K3 p. 11.16 andra stycket)

Ett företag får inte längre redovisa en finansiell skuld, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. (K3 p. 11.35)

Ersätts en finansiell skuld med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelsen ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas. Eventuella resultat-effekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. (K3 p. 11.36)

Skillnaden mellan det redovisade värdet för en finansiell skuld, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda tillgångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (K3 p. 11.37)

Värdering i utländsk valuta

Utländsk valuta är annan valuta än företagets redovisningsvaluta. (K3 p. 30.2)

Monetära poster i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. (K3 p. 30.3)

Monetära poster är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp. (K3 p. 30.5)

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen om de räknas upp. (K3 p. 30.6)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

För omräkning och lån till utlandsverksamheter, se K3 p. 30.9–13.

Sammanfattning av finansiella instrument

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

Ett sammansatt finansiellt instrument, exempelvis innehav av konvertibla skuldebrev (jfr konto 2320), ska värderas och redovisas aningen utan uppdelning i komponenter eller uppdelat i komponenter, där den komponent som utgörs av fordran eller skuld värderas och redovisas separat. Företagets samtliga sammansatta finansiella instrument ska redovisas på samma sätt. (K3 p. 11.62)

För redovisning av sammansatta finansiella instrument, se K3 p. 11.63–64.

Säkringsredovisning

Vid säkring av skuld i utländsk valuta får den säkrade posten värderas till terminskurs. Är skillnaden mellan terminskurs och avistakurs väsentlig när ett terminsavtal ingås (terminspremie), ska fordran eller skulden värderas till avistakursen och terminspremien periodiseras över terminsavtalets löptid. (K3 p. 11.52)

För övriga bestämmelser om säkringsredovisning enligt anskaffningsvärde, se K3 p. 11.38–51, 53–60 och 11.67.

Noter

Enligt ÅRL

- För varje skuldpost i balansräkningen ska anges den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL ska posten trots det delas upp i noten. För mindre företag som redovisar en förkortad balansräkning ska denna specifikation avse de sammanslagna posterna. (3 kap. 4 b § och 5 kap. 13 § ÅRL)
- För varje skuldpost i balansräkningen ska, om säkerhet har ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om deras art och form. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ska posten trots det delas upp i noten. Om företaget har ställt säkerhet, garantiåtagande eller ekonomisk åtagande till förmån för koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska en särskild upplysning lämnas om detta. För mindre företag som redovisar en förkortad balansräkning ska denna upplysning i stället lämnas för den sammanslagna posten. (5 kap. 14 och 16 §§ ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.
- I kommentaren anges att det inte föreligger skyldighet att upplysa om checkräkningskredit även om företaget bedömt att krediten kommer att förnyas och därmed redovisar den som långfristig.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Ett större företag som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar (som får lämnas på aggregerad nivå):
 - En beskrivning av säkringen.

- En beskrivning av de finansiella instrument som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens verkliga värden på balansdagen.
- Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten. (K3 p. 11.66)

Ett företag som väljer att värdera skulder i utländsk valuta till terminskursen behöver inte ha någon särskild analys över säkrings-situationen enligt K2. Detta krävs dock enligt K3.

Observera

Om skillnaden mellan terminskursen och avistakursen (terminspremien) är väsentlig när ett terminsavtal ingås ska ett företag som tillämpar K3 periodisera denna terminspremie över terminsavtalets löptid. Ett företag som tillämpar K2 tar inte hänsyn till terminspremien utan räknar om fordran/skulden i utländsk valuta till terminskursen.

I balansräkningen ska särredovisning ske av skulder till

- Koncernföretag
- Intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Övriga företag som det finns ett ägarintresse i

God redovisningssed

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller skulder finns inga varken klassificerings- eller värderingsregler i IL. En omvärdering av en skuld i redovisningen ska således som grund beaktas skattemässigt.

Inkomstskatt

Skuld i utländsk valuta

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

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

Ackord

Sätts ett skuldbelopp helt eller delvis ned är nedsättningen som grund en skattepliktig intäkt. Sker eftergivandet till följd av ackord (såväl tvångsackord som frivilliga underhandsackord) är den vinst som gäldenären gör på grund av nedsättning av skuldbeloppet skattefri. För skattefrihet krävs att efterskänkandet är villkorslöst och definitivt samt att gäldenären är på verkligt obestånd. I framför allt närståendesituationer kan beviskraven för skattefrihet vara något högre än normalt. Redovisas nedskrivningen i resultaträk-

ningen och är beloppet skattefritt ska en justering ske i inkomst-deklarationen.

Observera att inrullat underskott ska minskas med ett belopp motsvarande ackordet.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

5 kap. 13 § ÅRL om långfristiga skulder

5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter

5 kap. 31 § ÅRL (större företag) om ytterligare upplysningar om långfristiga skulder

5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

Srf konsulterna

Srf U 3 Klassificering av checkräkningskredit och factoringkredit enligt K2

Srf U 8 Vad är i K2 att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån

IL

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

14 kap. 8 § IL om skulder i utländsk valuta

40 kap. 21 § IL om underskott och ackord

2320**Konvertibla lån och liknande****Kontots innehåll**

Kontot krediteras för konvertibla skuldebrev, skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning av aktier i aktiebolag, vinstandelslån, kapitalandelslån och liknande förpliktelser.

Se *Allmänt om långfristiga skulder* sidan 216.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

K2 innehåller inga särregler om konvertibla skuldebrev.

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Konvertibla skuldinstrument

Vid emission av konvertibla skuldinstrument eller liknande sammansatta finansiella instrument som består av både en skuldkomponent och en egetkapitalkomponent ska likviden fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten. Skuldbeloppet ska fastställas till det verkliga värdet för en liknande skuld som saknar rätt till konvertering eller har en liknande egetkapitalkomponent. Fördelningen får inte ändras senare räkenskapsår.

Direkta utgifter i samband med emissionen ska fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten utifrån de relativa verkliga värdena på respektive komponent. (K3 p. 22.9)

I de finansiella rapporter som upprättas efter det år då ett konvertibelt skuldinstrument eller ett liknande sammansatt finansiellt instrument emitterades ska varje skillnad mellan skuldkomponenten och det belopp som ska betalas på förfallodagen redovisas systematiskt som en tillkommande räntekostnad genom tillämpning av effektivräntemetoden (se kapitel 11 i K3). (K3 p. 22.10)

Enligt ÅRL

Upplysningar ska av större företag lämnas om:

- För varje lån eller rättighet:
 - Utestående lånebelopp.
 - Tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. (5 kap. 33 § ÅRL)
- För varje lån mot vinstandelsbevis:
 - Utestående lånebelopp.
 - Räntebestämmelser. (5 kap. 33 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K2 ska ingen nuvärdesberäkning ske varför hela lånebeloppet redovisas som skuld. Enligt K3 görs en nuvärdesberäkning av skuldbeloppet och resterande del utgör eget kapital, dvs. en option att i framtiden få konvertera till aktier.

Noter

Observera

Inkomstskatt Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller skulder finns inga klassificerings- eller värderingsregler i IL vad avser gäldenärens situation.

Läs mer Se instruktionerna till *konto 2310–2390*.

2396

Derivat

Kontots innehåll

Kontot används för redovisning av derivat värderade till anskaffningsvärde eller verkligt värde om derivat inte använts för säkring till verkligt värde.

Bokslut enligt K2

Ett derivat ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

En avsättning får inte göras för den del av ett terminskontrakt som per balansdagen säkrar en fordran eller skuld i utländsk valuta. (K2 p. 16.5)

Bokslut enligt K3

Ett derivatinstrument är ett finansiellt instrument som uppfyller följande kriterier:

- Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
- Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
- Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. (K3 p. 11.8)

Derivatinstrument som klassificeras som långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas till det belopp som för företaget är mest förmånligt om förpliktelsen regleras eller överläts på balansdagen. (K3 p. 11.23)

Noter

Enligt ÅRL

- Större företag ska för varje kategori av derivatinstrument ange verkligt värde tillsammans med en beskrivning av omfattning och typ av instrument, se 5 kap. 27 § ÅRL.
- För derivat som värderas till verkligt värde, se 5 kap. 10 § ÅRL (alla företag).

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Se vidare K3 kap. 11 och 12.

Om derivatet används för att säkra exempelvis en kortfristig fordran i utländsk valuta värderas fordran vid anskaffningstillfället till den säkrade kursen. Därmed uppkommer ingen valutakursdifferens och derivatet särredovisas inte på detta konto.

K2 kräver inte att ett terminskontrakt ska ha ingåtts i syfte att säkra en specifik fordran för att en säkringsredovisning ska vara uppnådd. K3 kräver en säkringsdokumentation för att kunna mäta att säkringen är effektiv (om värdering sker till verkligt värde ska säkringen vara mycket effektiv).

Observera

Derivat utgör normalt kapitaltillgångar, se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad utan vinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Noterbart är att omkostnadsbeloppet inte får beräknas enligt schablonregeln (20 procent av ersättningen).

Inkomstskatt**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

5 kap. 10 och 27 §§ ÅRL om derivatinstrument och andra finansiella instrument

Läs mer**K2**

K2 p. 11.8 om säkringsredovisning

K3

K3 p. 11.38–60 och 11.67 om säkringsredovisning till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om värdering av finansiella instrument till verkligt värde

FAR

RedR 7 om redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte värderas till verkligt värde

IL

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

Kortfristiga skulder

Post i balansräkningen	Konton
Checkräkningskredit	2480
Övriga skulder till kreditinstitut	2410
Förskott från kunder	2420
Pågående arbete för annans räkning	2430
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	2450
Leverantörsskulder	2440
Växelskulder	2492
Skulder till koncernföretag	2460, 2860
Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag	2470, 2870
Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2470, 2870
Skatteskulder	2510
Övriga skulder	2491, 2499, 2610, 2620, 2630, 2640, 2650, 2660, 2670, 2710, 2730, 2740, 2750, 2760, 2790, 2810, 2820, 2830, 2840, 2850, 2880, 2890
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	2910, 2920, 2930, 2940, 2950, 2960, 2970, 2980, 2990

Allmänt om kortfristiga skulder

Allmänt

Klassificering

En kortfristig skuld är enligt K2 en skuld som ska betalas inom 12 månader från balansdagen. Enligt K3 kan en skuld klassificeras som kortfristig även av andra skäl, se nedan.

Skulder i utländsk valuta

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med ÅRL:s regler om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. (4 kap. 13 § ÅRL)

Kapitalrabatter m.m.

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i på rättvisande bild. (4 kap. 15 § ÅRL)

Vilka skulder som ska redovisas

Ett företag ska redovisa en skuld om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Klassificering

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. (K2 p. 17.5)

**Bokslut
enligt K2**

Vilka skulder som ska redovisas

En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. (K3 p. 2.13)

En skuld ska redovisas i balansräkningen endast om

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

Ett företag får inte kvitta tillgångar och skulder mot varandra, om det inte krävs eller tillåts. (K3 p. 2.5)

Fordringar och skulder får endast kvittas om det finns en rätt enligt lag eller avtal. (K3 p. 2.6)

Klassificering

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

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

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

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader. (K3 p. 4.7)

**Bokslut
enligt K3**

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

Läs mer

5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter

5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

- Checkräkningskredit (kortfristig)
 - Övriga skulder till kreditinstitut
 - Förskott från kunder
 - Pågående arbeten för annans räkning
 - Fakturerad men ej upparbetad intäkt
 - Leverantörsskulder
 - Växelskulder
 - Skulder till koncernföretag
- (Omfattar även konto 2860 under rubriken Övriga skulder.)

Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag

(Omfattar även konto 2870 under rubriken Övriga skulder.)

Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i

(Omfattar även konto 2870 under rubriken Övriga skulder.)

Andra kortfristiga låneskulder till kreditinstitut
Kortfristiga låneskulder till banker och andra kreditinstitut samt för den kortfristiga delen av de långfristiga skulder som redovisas i kontogrupp 23.

2410
Kontots innehåll

Förskott från kunder
Redovisning av sådana rörelseinkomster som avser av företaget ännu ej utförda respektive ej avslutade prestationer.

2420
Kontots innehåll

Pågående arbeten
Pågående arbeten, se instruktionerna till konto 1470.

2430
Kontots innehåll

Leverantörsskulder
Företagets externa leverantörsskulder.

2440
Kontots innehåll



2450 Fakturerad men ej upparbetad intäkt**Kontots innehåll**

Fakturerad men ej upparbetad intäkt, se instruktionerna till konto 1620.

2460 Leverantörsskulder till koncernföretag**Kontots innehåll**

Leverantörsskulder till koncernföretag.

2470 Leverantörsskulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i**Kontots innehåll**

Kontot delas lämpligen upp på underkonton för att styra till rätt post i balansräkningen. Se vidare i *Bokföringsboken*.

Leverantörsskulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

2480 Checkräkningskredit, kortfristig**Kontots innehåll**

Utnyttjade tillfälliga krediter och den del av utnyttjade krediter som företaget inte bedömer vara en långfristig finansiering. Se även Srf U 3.

2490 Övriga kortfristiga skulder till kreditinstitut, kunder och leverantörer**Kontots innehåll**

Övriga kortfristiga skulder till kreditinstitut, kunder och leverantörer för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen

Allmänt

För ÅRL:s bestämmelser och för beskrivning av vilka skulder som ska redovisas samt hur de ska klassificeras, se *Allmänt om kortfristiga skulder* sidan 228.

För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se *Allmänt* under konton 1330.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Redovisning**När en skuld ska redovisas**

Ett företag ska redovisa en skuld om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och

- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Twistig skuld

En skuld som är twistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas. (K2 p. 17.3)

Kortfristig eller långfristig skuld

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskredit som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. (K2 p. 17.5)

Utländsk valuta

En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskurs. (K2 p. 17.8)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Värdering

En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

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

En finansiell skuld är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att

- erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till en annan part, eller
- byta finansiella instrument med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. (K3 p. 11.6)

För gränsdragning mellan eget kapital och skuld, se K3 p. 22.5–6.

Redovisning

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

Ett företag får inte längre redovisa en finansiell skuld, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. (K3 p. 11.35)

**Bokslut
enligt K3**

Värdering i utländsk valuta

Utländsk valuta är annan valuta än företagets redovisningsvaluta. (K3 p. 30.2)

Monetära poster i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. (K3 p. 30.3)

Monetära poster är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp. (K3 p. 30.5)

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

För omräkning och lån till utlandsverksamheter, se K3 p. 30.9–13.

För säkringsredovisning, se K3 p. 11.38–60, 67.

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Sammansatta finansiella instrument

Se konto 2310–2390.

Noter**Enligt ÅRL**

- För varje skuldpost i balansräkningen ska, om säkerhet har ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om deras art och form. Om poster slagits samman i enlighet med 3 kap. 4 § fjärde stycket ska posten trots det delas upp i noten. Om företaget har ställt säkerhet, garantiåtagande eller ekonomiskt åtagande till förmån för koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska en särskild upplysning lämnas om detta. För mindre företag som redovisar en förkortad balansräkning ska denna upplysning i stället lämnas för den sammanslagna posten. (5 kap. 14 och 16 §§ ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Ett större företag som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar (som får lämnas på aggregerad nivå):
 - En beskrivning av säkringen.
 - En beskrivning av de finansiella instrument som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens verkliga värden på balansdagen.
 - Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten. (K3 p. 11.66)

Ett företag som väljer att värdera skulder i utländsk valuta till terminskursen behöver inte ha någon särskild analys över säkrings-situationen enligt K2. Detta krävs dock enligt K3.

Observera

I balansräkningen ska särredovisning ske av skulder till

- Koncernföretag
- Intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kortfristiga skulder till dessa företag ska redovisas sammanslaget med leverantörsskulder till samma företag. Poster som redovisas som förutbetalda eller upplupna ska aldrig fördelas om från posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

God redovisningssed

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller skulder finns inga klassificerings- eller värderingsregler i IL. En omvärdering av en skuld i redovisningen ska således som grund beaktas skattemässigt.

Inkomst-skatt**Skulder i utländsk valuta**

Skulder i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattnings-årets utgång. Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan skuld, ska denna tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsätt-ning att

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

Ackord

Sätts ett skuldbelopp helt eller delvis ned är nedsättningen som grund en skattepliktig intäkt. Sker eftergivandet till följd av ackord (såväl tvångsackord som frivilliga underhandsackord) är den vinst som gäldenären gör på grund av nedsättning av skuldbeloppet skattefri. För skattefrihet krävs att efterskänkandet är villkorslöst och definitivt samt att gäldenären är på verkligt obestånd. I fram-för allt närståendesituationer kan beviskraven för skattefrihet vara något högre än normalt. Redovisas nedskrivningen i resultaträk-ningen och är beloppet skattefritt ska en justering ske i inkomst-deklarationen.

Pågående arbeten

Beträffande pågående arbete, se *konto 1470 Pågående arbeten*.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter balansposter

5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

K3 kap. 26 om aktierelaterade ersättningar

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

Srf konsulterna

Srf U 3 Klassificering av checkräkningskredit och factoringkredit enligt K2

Srf U 8 Vad är i K2 att betrakta som kort- respektive långfristig del av ett lån

Srf U 14 Bruttoredovisning av pågående arbete

IL

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

14 kap. 8 § IL om skulder i utländsk valuta

Skatteskulder

Skatteskulder

2510

Kontots innehåll

På kontot redovisas aktuella skatteskulder bestående av beräknad skuld för innevarande år för de skatter och avgifter som redovisas i inkomstdeklarationen. Om den skattskyldige har ett förkortat räkenskapsår kan skatteskulden vara beräknad utifrån två beskattningsår.

I bokens fördjupningsdel finns ett exempel om beräkning av skatteskuld i juridisk person, se sidan 417.

För ÅRL:s bestämmelser och beskrivning av vilka skulder som ska redovisas och hur de ska klassificeras, se *Allmänt om kortfristiga skulder* sidan 228.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Raden Skatteskulder i balansräkningen består av aktuella skatteskulder bestående av beräknad och/eller fastställd skuld för innevarande och tidigare räkenskapsår avseende

- inkomstskatt,
- fastighetsskatt eller motsvarande,
- särskild löneskatt på pensionskostnaden, samt
- avkastningsskatt
- minskad med F-skatteinbetalningar till skattekontot. (K2 p. 4.7)

För övriga bestämmelser om redovisning och värdering av skulder, se *konto 2810–2890*.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

Definitioner

Med inkomstskatter avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets skattepliktiga resultat samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag vid utdelning till det rapporterade företaget. (K3 p. 29.2)

Aktuell skatt är inkomstskatt för innevarande räkenskapsår som avser årets skattepliktiga resultat och i vissa fall den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats. (K3 p. 29.4)

Redovisning

Den del av aktuell skatt som inte har betalats som F-skatt per balansdagen ska redovisas som skuld. Överstiger det som har betalats den beräknade skatten för innevarande år och tidigare räkenskapsår,

ska det överskjutande beloppet redovisas som tillgång i egen post. (K3 p. 29.6)

Aktuell skatt ska värderas till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per balansdagen. Beloppet får inte nuvärdeberäknas. (K3 p. 29.9)

Fordran och skuld som avser aktuell skatt samt uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska nettoredovisas endast om företaget har legal rätt till kvittning. Legal kvittningsrätt föreligger normalt när aktuella skatter för en viss period (dvs. ett räkenskapsår) debiteras av en och samma skattemyndighet och skatterna kan betalas med ett nettobelopp. (K3 p. 29.32)

Inkomstskatt

Särskilda skatter, såsom fastighetsskatt, löneskatt m.fl. är avdragsgilla vid beskattningen. Däremot är inte inkomstskatt avdragsgill. Betald utländsk skatt, som avser i Sverige skattepliktig intäkt, är dock avdragsgill.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

K3 kap. 29 om inkomstskatter

IL

9 kap. 2 § IL om avdrag för statlig skatt (bolagsskatt)

16 kap. 17–19 §§ IL om särskilda skatter m.m.

Övriga skulder

Utgående moms, 25 %2610

Utgående moms, 12 %2620

Utgående moms, 6 %2630

Ingående moms2640

Redovisningskonto för moms2650

Punktskatter2660

Utgående moms på försäljning inom EU, OSS2670

I kontogruppen bokförs den moms som företaget är betalningsskyldig för enligt mervärdesskattelagen, ML, samt olika typer av varus-katter (punktskatter) som företaget är skyldig att redovisa till staten enligt särskilda förordningar.

Konto-gruppens innehåll

För ÅRL:s bestämmelser och för beskrivning av vilka skulder som ska redovisas samt hur de ska klassificeras, se *Allmänt om kortfris-tiga skulder* sidan 228.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Redovisning
Se *konto 2410–2490*.

Värdering
Se *konto 2410–2490*.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Definitioner

Se *konto 2410–2490*.

Redovisning

Se *konto 2410–2490*.

Noter

- Se *konto 2410–2490*.

Inkomstskatt

Vad som motsvarar utgående moms ska inte tas upp och vad som motsvarar ingående moms ska inte dras av.

Vid justering enligt 15 kap. ML eller om en som är frivilligt beskattad för vissa fastighetsupplåtelser gör en korrigering enligt 12 kap. ML ska beloppen tas upp eller dras av vid inkomstbeskattningen.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

2710**Personalskatt****2730****Lagstadgade sociala avgifter och särskild löneskatt****2740****Avtalade sociala avgifter****2750****Utmätning i lön m.m.****2760****Semestermedel**

Övriga löneavdrag**2790**

Denna kontogrupp omfattar konton dels för personalens skatter, dels för andra löneavdrag – konton för utmätning i lön, personalens intressekonto, lönsparande, kollektivförsäkringar, fackföreningsavgifter, mättningsarvoden etc.

**Konto-
gruppens
innehåll**

För ÅRL:s bestämmelser och för beskrivning av vilka skulder som ska redovisas samt hur de ska klassificeras, se *Allmänt om kortfristiga skulder* sidan 228.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2****Redovisning**

Se *konto 2410–2490*.

Värdering

Se *konto 2410–2490*.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3****Definitioner**

Se *konto 2410–2490*.

Redovisning

Se *konto 2410–2490*.

- Se *konto 2410–2490*.

Noter

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller personalkostnader finns, förutom vad gäller pensioner, inga särskilda regler i IL. Det innebär att avdrag medges vid beskattningen när kostnaden redovisats i resultaträkningen.

**Inkomst-
skatt****ÅRL****Läs mer**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

IL

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

2810 Avräkning för factoring och belånade kontraktsfordringar**Kontots innehåll**

Skulder till finansieringsföretag som belånat företagets kundfordringar.

2820 Kortfristiga skulder till anställda**Kontots innehåll**

Löneskulder och andra skulder till personal och som inte är betalda på balansdagen.

2830 Avräkning för annans räkning**Kontots innehåll**

Kontot används då ett företag erhållit medel för annans räkning och dessa medel inte ska tillfalla företaget. Se *konto 1990*.

2840 Kortfristiga låneskulder**Kontots innehåll**

Kontot används för kortfristiga låneskulder till andra än kreditinstitut.

2850 Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)**Kontots innehåll**

Kontot används av företag som under året har ett negativt saldo på skattekontot.

2860 Kortfristiga skulder till koncernföretag**Kontots innehåll**

Kortfristiga skulder till moderföretag, dotterföretag och andra koncernföretag som ej är leverantörsskulder.

Kortfristiga skulder till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i 2870

Kontot delas lämpligen upp på underkonton för att styra till rätt post i balansräkningen. Se vidare i *Bokföringsboken*.

Kontots innehåll

Kortfristiga skulder (ej leverantörsskulder) till intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

Skuld erhållna bidrag 2880

Kontot krediteras när ett villkorat bidrags villkor inte har uppfyllts och bidraget därför inte kan intäktsföras.

Kontots innehåll

Övriga kortfristiga skulder 2890

Andra kortfristiga skulder, för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen. Se även konto 2895 Derivat.

Kontots innehåll

För ÅRL:s bestämmelser och för beskrivning av vilka skulder som ska redovisas samt hur de ska klassificeras, se *Allmänt om kortfristiga skulder* sidan 228.

Allmänt

För definition av ägarintresse, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i, se Allmänt under konto 1330.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

Redovisning

När en skuld ska redovisas

Ett företag ska redovisa en skuld om

- företaget har ett åtagande till följd av avtal eller offentligrättsliga regler, och
- det förväntas att ett utflöde av resurser från företaget kommer att krävas för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.2)

Twistig skuld

En skuld som är twistig ska redovisas som skuld om tvisten rör skuldens existens, belopp, kvaliteten på det levererade eller liknande. Uppenbart grundlösa krav som riktas mot företaget ska däremot inte redovisas. (K2 p. 17.3)

Kortfristig eller långfristig skuld

En skuld som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen är en kortfristig skuld. Andra skulder är långfristiga. En checkräkningskre-

dit som ska betalas inom 12 månader efter balansdagen ska normalt redovisas som långfristig skuld om det är troligt att krediten förnyas och kommer att utnyttjas efter förfallodagen. (K2 p. 17.5)

Offentligt stöd

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

Ett offentligt stöd ska också redovisas som skuld om stödet är utbetalt till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla. (K2 p. 17.4)

Värdering

En skuld ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

Skulder får inte nuvärdeberäknas. (K2 p. 17.7)

En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld i utländsk valuta som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen. (K2 p. 17.8)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

För kortfristiga förpliktelser för förmånsbestämda planer, se instruktionerna till *konto 2210, 2230*.

För kortfristiga förpliktelser för ersättningar vid uppsägning, se instruktionerna till *konto 2220, 2290*.

För definitioner, se *konto 2410–2490*.

För skulder till följd av aktierelaterade ersättningar, se K3 kap. 26.

Definitioner

Se *konto 2410–2490*.

Redovisning

Se *konto 2410–2490*.

Offentliga bidrag

Ett offentligt bidrag som är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som intäkt när prestationen utförs. Har bidraget tagits emot innan villkoren för att redovisa det som intäkt har uppfyllts, ska bidraget redovisas som skuld. (K3 p. 24.4)

Utdelning

En utdelning på eller återbetalning av egetkapitalinstrument ska redovisas som skuld när behörigt organ har fattat beslut om ut-

delningen eller återbetalningen. Skulden ska värderas till det redovisade värdet på den tillgång som ska överföras. (K3 p. 22.11)

Värdering i utländsk valuta

Se konto 2410–2490.

Sammansatta finansiella instrument

Se konto 2310–2390.

- Se konto 2410–2490.

Noter

K3 kräver en särskild analys över säkringssituationen för att få säkringsredovisa poster. I K2 är säkringsredovisning som grund inte tillåten. Däremot ska en fordran eller skuld i utländsk valuta mot vilken det finns ett terminskontrakt värderas till terminskursen.

Observera

I balansräkning ska särredovisning ske av skulder till

- Koncernföretag
- Intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Kortfristiga skulder till dessa företag ska redovisas sammanslaget med leverantörsskulder till samma företag. Poster som redovisas som förutbetalda eller upplupna ska aldrig fördelas om från posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. När det gäller skulder finns inga klassificerings- eller värderingsregler i IL. En omvärdering av en skuld i redovisningen ska således som grund beaktas skattemässigt.

Inkomstskatt

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas av staten, EU, EES, landsting, kommuner eller vissa juridiska personer. Ett stöd anses lämnat utan återbetalningsskyldighet även om detta under vissa villkor ska återbetalas, nämligen om

- näringsidkaren inte uppfyller villkoren för stödet,
- näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats när stödet beviljades,
- Europeiska kommissionen genom beslut som vunnit laga kraft eller Europeiska unionens domstol har funnit att stödet strider mot artikel 107 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, eller
- något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Redovisas sådant stöd som skuld ska en justering ske i inkomst-deklarationen.

Se också *konto 3980* Erhållna offentliga bidrag.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

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

3 kap. 4 b § ÅRL om lång- och kortfristiga balansposter

5 kap. 14 § ÅRL om ställda säkerheter

5 kap. 33 § ÅRL (större företag) om konvertibla lån

K2

K2 kap. 17 om skulder

K3

K3 kap. 11 om finansiella instrument till anskaffningsvärde

K3 kap. 12 om finansiella instrument till verkligt värde

K3 kap. 22 om skulder och eget kapital

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

IL

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

29 kap. IL om näringsbidrag

Derivat**2895**

Kontot används för redovisning av derivat värderade till anskaffningsvärde eller verkligt värde om derivatet inte använts för verkligt värdesäkring till anskaffningsvärde.

**Kontots
innehåll**

Se *konto 2396*.

Allmänt

Ett derivat ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet. (K2 p. 17.6)

**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Derivatinstrument med negativt värde ska värderas till det belopp som för företaget är mest förmånligt om förpliktelsen regleras eller överläts på balansdagen. (K3 p. 11.21)

Derivat utgör kapitaltillgångar, se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad utan kapitalvinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Noterbart är att omkostnadsbeloppet inte får beräknas enligt schablonregeln (20 procent av ersättningen).

**Inkomst-
skatt**

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter**2910****Upplupna löner****Kontots
innehåll**

Upplupna, ännu inte utbetalda löner.

2920**Upplupna semesterlöner****Kontots
innehåll**

Upplupna semesterlöner.

2930**Upplupna pensionskostnader****Kontots
innehåll**

Periodisering av företagets pensionskostnader.

2940**Upplupna lagstadgade sociala och andra avgifter****Kontots
innehåll**

Upplupna sociala avgifter avseende lagstadgade arbetsgivaravgifter och löneskatt.

2950**Upplupna avtalade sociala avgifter****Kontots
innehåll**

Periodisering av bl.a. AFA/FORA-avgifter (tidigare AMF) och avgifter till Alecta (tidigare SPP).

2960**Upplupna räntekostnader****Kontots
innehåll**

Periodisering av räntekostnader.

2970**Förutbetalda intäkter****Kontots
innehåll**

Periodisering av inkomster.

Upplupna avtalskostnader**2980**

Periodisering av utgifter som grundar sig på avtal såsom licensavgifter, royalties o.d.

Kontots innehåll**Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter****2990**

Periodisering av andra upplupna utgifter och förutbetalda inkomster för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

Kontots innehåll

Här återfinns även konto 2999 OBS-konto som används för att temporärt parkera affärshändelser som behöver utredas för att kunna klassificeras och konteras i enlighet med BFL. Kontot används endast vid den löpande redovisningen och får inte ingå i bokslutets kontosaldon. OBS-kontot har lagts in här, inte för att det är fråga om upplupna kostnader eller förutbetalda intäkter, utan eftersom det i praxis är vanligt att kontonummer 2999 används för just detta ändamål.

I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras. (5 kap. 3 § BFL)

Allmänt

Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen. (2 kap. 4 § första stycket p. 4 ÅRL)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2**Åtagande för vara**

Är nettoförsäljningsvärdet negativt till följd av ett åtagande ska varan redovisas till noll kronor och det negativa beloppet redovisas som en kortfristig skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. (K2 p. 12.17)

Undantagsregler

Ett företag behöver inte periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 5 000 kr trots det som anges i ÅRL. (K2 p. 2.4) Se vidare Srf U 1 och Srf U 9.

Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift, som inte är personalutgift, får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om

- utgiften kan antas variera högst 20 procent mellan åren, och
- varje räkenskapsår belastas med en årskostnad (gäller dock inte det första året regeln tillämpas på en utgift). (K2 p. 7.9)

Se vidare Srf U 11.

Det ska noteras att båda dessa regler ska tillämpas i kombination med väsentlighetsprincipen i ÅRL. Det innebär att reglerna inte får tillämpas på ett sådant sätt att det ackumulerade felet som uppkommer blir så pass stort att en användare av årsredovisningen kan fatta ett felaktigt beslut.

Ospecificerad skuld till leverantörer

Skulder till leverantörer som företaget inte fått faktura på får redovisas som en ospecificerad skuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter om var och en av de enskilda skulderna är

- av oväsentlig betydelse för företaget, och
- svår att specificera och värdera.

Det redovisade värdet ska dels vara skäligt med hänsyn till förhållandena på balansdagen, dels grundas på erfarenhet eller annan välgrundad värdering. (K2 p. 17.9)

Semesterlöneskuld

Ett företag ska redovisa de anställdas intjänade men inte uttagna semesterdagar som semesterlöneskuld i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lagstadgade arbetsgivaravgifter ska ingå i semesterlöneskulden men däremot inte avgifter enligt avtal. Semesterlöneskulden ska beräknas individuellt för varje anställd. (K2 p. 17.10)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

En skuld eller en kostnad ska redovisas i balansräkningen respektive resultaträkningen endast om

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

K3 innehåller inga förenklingsregler som medger undantag från periodiseringsprincipen. Däremot kan väsentlighetsprincipen enligt 2 kap. 3 a § ÅRL innebära att viss förenkling kan tillämpas.

Noter

Enligt ÅRL

- Större företag ska upplysa om större periodiseringsposter som ingår i denna post. (3 kap. 8 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Observera

Lättnadsregeln i K2 om inkomster och utgifter på högst 5 000 kr (K2 p. 2.4) innebär en bedömning per faktura. Se vidare Srf U 1 och Srf U 9.

Undantaget från att periodisera återkommande utgifter (K2 p. 7.9) tillämpas per utgiftspost där företaget kan välja att exempelvis periodisera en förutbetalad försäkringsutgift och kostnadsföra den betalda kvartalshyran.

Införandet av 2 kap. 3 a § i ÅRL kan innebära en begränsning i möjligheterna att tillämpa punkterna 2.4 och 7.9. Blir det totala felet väsentligt kan punkterna inte tillämpas fullt ut.

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Exempel på sådana särskilda bestämmelser är avskrivningsreglerna för byggnader. Det är således möjligt att skriva av byggnaderna med olika belopp i redovisningen och vid beskattningen. Ett annat exempel på särskilda skatterättsliga regler är bestämmelserna om beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust på kapitaltillgångar, exempelvis fastigheter och andelar som inte utgör lagertillgångar.

När det gäller löpande intäkter, exempelvis hyresinkomster, och löpande utgifter, exempelvis försäkringspremier och prenumerationer, finns i princip inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Vissa särregler finns för pensionskostnader.

Inkomstskatt

BFL

5 kap. 3 § BFL om bokslutsposter

Läs mer

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

2 kap. 4 § första stycket p. 4 ÅRL om periodisering

K2

K2 kap. 2 om grundläggande principer

K3 kap. 2 om begrepp och principer

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

Srf konsulterna

Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2

Srf U 9 Förskott enligt femtusenkronorsregeln i K2

Srf U 11 Årligen återkommande utgifter i K2 – Frivillig återgång till korrekt periodisering

Rörelseintäkter, lagerförändring m.m.

Nettoomsättning

30–34

Huvudintäkter

Konto- gruppernas innehåll

I kontogrupperna 30–34, som är fria för användning efter företagets eget behov, redovisas intäkterna av företagets huvudsakliga verksamhet, dvs. från den försäljning av varor, produkter eller tjänster, som företaget inriktar sig på enligt bolagsordningen eller motsvarande.

Företagets huvudintäkter ingår i nettoomsättningen.

Bokslut enligt K2

Undantag från periodiseringsprincipen

Ett företag behöver inte periodisera inkomster som var för sig understiger 5 000 kronor, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL. (K2 p. 2.4) Se vidare Srf U 1 och Srf U 9.

Införandet av 2 kap. 3 a § i ÅRL kan innebära en begränsning i möjligheterna att tillämpa punkterna 2.4. Blir det totala felet väsentligt kan punkterna inte tillämpas fullt ut.

En eller flera transaktioner

Företaget ska redovisa varje transaktion för sig. En transaktion ska dock redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. (K2 p. 6.2)

Ett exempel, som nämns i kommentaren i K2, på när det kan vara nödvändigt att redovisa en transaktion i delar är när service och underhåll ingår i försäljningspriset för en produkt och kan särskiljas.

Byten

Vid byten gäller särskilda regler, se K2 p. 2.7–2.8.

Grundläggande bestämmelser

En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets eget kapital. Tillskott från företagets ägare är inte en inkomst. Företaget ska redovisa varje transaktion för sig. En transaktion ska dock redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. (K2 p. 6.2)

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 6.4)

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och

- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av kapitel 6 – Rörelseintäkter i K2. (K2 p. 6.6)

Ränteintäkter

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt. (K2 p. 8.8)

Försäljning av varor

Vid försäljning av varor övergår väsentliga risker och förmåner enligt följande:

Om ...	... så övergår väsentliga risker och förmåner ...
varan hämtas av köparen	när varan hämtas
varan transporteras till köparen på köparens risk	när varan överlämnas till fraktföretaget
varan transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar varan till köparen
installationen av varan utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation
varor som levereras genom delleveranser och varorna har funktionellt samband	när företaget utfört samtliga delleveranser
varor som levereras genom delleveranser om varorna i en delleverans saknar funktionellt samband med varor i en annan leverans, och företaget inte har andra åtaganden än garanti avseende den levererade varan	efter varje utförd delleverans
fastighet som är omsättnings-tillgång	normalt vid tillträdet
värdepapper som utgör lager	på kontraktsdagen

(K2 p. 6.7)

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 430.

Definitioner och redovisning av olika uppdrag

Ett *tjänsteuppdrag* föreligger om det finns avtal som innebär att ett företag under en tidsperiod ska utföra en eller flera tjänster.

Ett *entreprenaduppdrag* föreligger om det finns avtal som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband

med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.

Ett avtal som avser tillverkning av produkter som företaget normalt har i lager eller tillverkar mot order är inte ett entreprenaduppdrag. Ett avtal om komplettering av ett tjänste- eller entreprenaduppdrag ska anses vara samma slag av uppdrag som det ursprungliga om avtalen sammantaget är att anse som samma slags uppdrag. (K2 p. 6.8)

Ett *provisionsbaserat uppdrag* är ett uppdrag för vilket inkomsten grundar sig på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster. (K2 p. 6.9)

Ett *uppdrag på löpande räkning* är ett uppdrag för vilket inkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett avtalat arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för uppdraget. (K2 p. 6.10)

Ett *uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter* under en överenskommen tidsperiod är ett uppdrag

- som inte är provisionsbaserat eller på löpande räkning,
- som avser ett obestämt antal aktiviteter vilka ska utföras under en överenskommen tidsperiod, och
- för vilket inkomsten utgår för denna tidsperiod.

Inkomsten från ett uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter ska redovisas som intäkt linjärt över den överenskomna tidsperioden. Är en aktivitet dominerande ska intäkten redovisas när denna aktivitet har utförts. (K2 p. 6.11)

Uppdrag till fast pris är andra uppdrag än provisionsbaserat uppdrag, uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod eller uppdrag på löpande räkning. (K2 p. 6.12)

Redovisningsmetoder för uppdrag på löpande räkning och uppdrag till fast pris

Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i takt med att arbetet utförs (K2 p. 6.13). Uppdrag till fast pris ska redovisas antingen enligt en huvudregel eller enligt en alternativregel. Ett företag ska använda samma metod vid redovisning av samtliga uppdrag till fast pris.

Ett företag som tillämpar alternativregeln får byta till huvudregeln. Byte från huvudregeln till alternativregeln är endast tillåtet om det finns särskilda skäl. (K2 p. 6.15)

En inkomst från ett uppdrag på löpande räkning redovisas som intäkt i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.

Intäkten är värdet av det arbete som utförts och det material som levererats eller förbrukats under redovisningsperioden. Värdet ska beräknas utifrån det pris som avtalats med kunden. (K2 p. 6.13)

I vilka poster redovisas uppdrag på löpande räkning?

Uppdrag på löpande räkning ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.13
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Den del av den redovisade intäkten enligt punkt 6.13 som inte fakturerats
Förskott från kunder (skuld)	Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats

(K2 p. 6.14)

Huvudregeln fast pris – när ska intäkten redovisas och hur stor är den?

Enligt huvudregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt om företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna

- uppdragsinkomsten,
- färdigställandegraden på balansdagen, och
- de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget.

Intäkten ska redovisas även om väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen inte har övergått.

Räkenskapsårets intäkt ska baseras på färdigställandegraden på balansdagen, minskad med under tidigare räkenskapsår redovisade intäkter från uppdraget. (K2 p. 6.16)

Färdigställandegraden beräknas normalt som nedlagda utgifter på balansdagen i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget. (K2 p. 6.17)

Metoden att beräkna färdigställandegraden ska tillämpas konsekvent på alla uppdrag. (K2 p. 6.18)

Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till *förlust* ska förlusten redovisas som kostnad oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. (K2 p. 6.19)

Kan företaget *inte beräkna utfallet* av uppdraget på ett tillförlitligt sätt, ska en intäkt redovisas som motsvarar de uppdragsutgifter som uppkommit och som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. (K2 p. 6.20)

Huvudregeln fast pris – i vilka poster redovisas uppdrag?

Uppdrag till fast pris som redovisas enligt huvudregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.16 eller, i förekommande fall, enligt punkt 6.20
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt kostnad för material enligt punkt 6.19
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för annat än material och personal enligt punkt 6.19
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt kostnad för personal enligt punkt 6.19
<i>Balansräkningen</i>	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är positiv
Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld)	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ

(K2 p. 6.21)

Alternativregeln fast pris – när ska intäkten redovisas och hur stor är den?

Enligt alternativregeln ska en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet *väsentligen är fullgjort*. (K2 p. 6.22)

Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska redovisa en positiv *justeringspost i resultaträkningen*.

Justeringen redovisas i posten *Förändring av lager av varor under tillverkning, färdiga varor och pågående arbeten för annans räkning* (kontona 4940–4950 och 497x).

Justeringsposten ska bestå av de uppdragsutgifter under räkenskapsåret som hade kunnat läggas till anskaffningsvärdet för lager av egentillverkade varor (se 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL och p. 12.10). Posten får värderas enligt IL. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte.

När uppdraget redovisas som intäkt enligt punkt 6.22 ska de poster som redovisats som positiva justeringsposter i tidigare års resultaträkningar redovisas som en negativ justeringspost i resultaträkningen. (K2 p. 6.23)

Alternativregeln fast pris – i vilka poster redovisas uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen?

Uppdrag till fast pris som inte är fullgjorda och som redovisas enligt alternativregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.23 andra stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen
<i>Balansräkningen</i>	
Pågående arbete för annans räkning (tillgång eller skuld)	Totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång. Är den negativ är posten en skuld

(K2 p. 6.24)

Alternativregeln fast pris – i vilka poster redovisas uppdrag som är fullgjorda på balansdagen?

Uppdrag till fast pris som är fullgjorda och som redovisas enligt alternativregeln ska redovisas i följande poster:

Post	Postens innehåll
<i>Resultaträkningen</i>	
Nettoomsättning	Intäkt enligt punkt 6.22
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	Justeringspost enligt punkt 6.23 tredje stycket
Råvaror och förnödenheter	Uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för ännu ej levererat eller förbrukat material
Övriga externa kostnader	Andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete
Personalkostnader	Uppdragsutgifter för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete
<i>Balansräkningen</i>	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (skuld)	Uppdragsutgifter för återstående arbete, material och annat

(K2 p. 6.25)

När ska vissa andra inkomster redovisas som intäkt?

Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:

Om inkomsten avser ...	... ska intäkter redovisas ...
hyra och leasing	fördelad över den avtalade hyres- eller leasingperioden
förhöjd förstagångshyra	linjärt över den avtalade leasingperioden
royalty som baseras på mängden av försäljning eller användning	löpande i takt med försäljning eller användning om företaget har, eller kan få, tillgång till de uppgifter som krävs i form av försäljningsstatistik, statistik över användande, etc.
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över avtalets löptid
provision som baseras på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster	löpande om den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten är utförd och om övriga avtalsvillkor för provisionen är uppfyllda
inträdesavgift i ett franchisesystem	vid avtalets tecknande
löpande avgifter i ett franchise-system	löpande i takt med försäljning eller användning

(K2 p. 6.26, del av)

Definition av en intäkt

En intäkt är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller en minskning av skulders värde som medför en ökning av eget kapital. Tillskott från ägare som ökar eget kapital är inte en intäkt. (K3 p. 2.16)

Kriterier för redovisning av en intäkt

En intäkt ska redovisas i resultaträkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av intäkter är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. (K3 p. 2.18)

Värdering av intäkter

Det inflöde av ekonomiska fördelar som företaget erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som intäkt. (K3 p. 23.2)

**Bokslut
enligt K3**

4

Ett företag ska värdera en intäkt till det verkliga värdet av det som erhållits eller kommer att erhållas. Annan värdering kan ske vid byten, se K3 p. 23.6. Avdrag ska göras för handelsrabatter, mängdrabatter och liknande prisavdrag. (K3 p. 23.3)

Uppskjuten betalning

Vid uppskjuten betalning gäller särskilda regler, se K3 p. 23.4.

Byten av varor och tjänster

Vid byten gäller särskilda regler, se K3 p. 23.5–23.6.

Identifiering av en transaktion

Varje transaktion ska redovisas för sig om inte

- det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden och om delarna och beloppen kan identifieras separat, eller
- två eller flera transaktioner hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås annars. (K3 p. 23.7)

Försäljning av varor

Ett företag ska redovisa en intäkt från försäljning av varor när kriterier för redovisning av en intäkt (K2 p 2.18) är uppfyllda, och

- företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
- företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
- de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 23.8)

Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal

Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 430.

Definitioner m.m.

Uppdrag är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt entreprenadavtal. (K3 p. 23.9)

Entreprenadavtal är ett särskilt framförhandlat avtal om ett uppdrag som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning. (K3 p. 23.10)

Uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. (K3 p. 23.11)

Uppdrag till fast pris är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning. (K3 p. 23.12)

Ett eller flera uppdrag

K3 innehåller ett flertal bestämmelser om bestämning av om ett avtal innehåller flera uppdrag och om flera avtal ska behandlas som ett enda uppdrag, se vidare K3 p. 23.13–23.16.

Uppdrag på löpande räkning

Inkomst från uppdrag på löpande räkning ska redovisas som intäkt *i takt med att arbete utförs* och material levereras eller förbrukas. (K3 p. 23.17) Detta innebär att faktureringstidpunkten inte styr tidpunkten för intäktsredovisning.

Uppdrag till fast pris – successiv vinstavräkning

Kan det ekonomiska utfallet av ett uppdrag till fast pris beräknas på ett *tillförlitligt sätt* ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad med utgångspunkt från *färdigställandegraden* på balansdagen.

Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om

- uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget,
- färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och
- de uppdragsutgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 23.18)

Uppdragsinkomsten ska omfatta

- den ursprungligen avtalade ersättningen, och
- ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster som kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 23.19)

Uppdragsutgifter ska omfatta

- utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
- utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
- sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren. (K3 p. 23.20)

Ett företag ska följa och vid behov *revidera beräkningarna* av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna varje balansdag. (K3 p. 23.21)

Ett företag ska fastställa färdigställandegraden för ett uppdrag genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet. (K3 p. 23.22)

Kan det ekonomiska utfallet av ett uppdrag *inte beräknas på ett tillförlitligt sätt*, ska en intäkt endast redovisas med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. (K3 p. 23.23)

Är det sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett uppdrag, ska den *befarade förlusten redovisas som en kostnad* oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte. (K3 p. 23.24)

Är det inte längre sannolikt att betalning kommer att erhållas för belopp som redan har redovisats som intäkt, ska det belopp som sannolikt inte kommer att erhållas *redovisas som kostnad*. (K3 p. 23.25)

En intäkt från ett tjänsteuppdrag med ett *obestämt antal aktiviteter* under en bestämd tidsperiod ska redovisas linjärt över denna tidsperiod, om inte någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden. Om en specifik aktivitet är mer väsentlig än andra aktiviteter, ska intäkten redovisas när den specifika aktiviteten har utförts. (K3 p. 23.26)

Kvittning

Upparbetade intäkter för vart och ett av uppdragen ska minskas med de belopp som fakturerats. En nettopost som är en tillgång får inte kvittas mot en nettopost som är en skuld om de inte avser samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperiod. (K3 p. 23.27)

Uppdrag till fast pris – färdigställandemetoden

För pågående arbeten i *branscher som avses i 17 kap. 23 § IL (byggnads-, anläggnings-, hantverks-, eller konsultrörelse)* får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § IL (uppdrag till fast pris och som inte har slutredovisats) som intäkt senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som tillgång och fakturerade belopp som skuld om inte annat framgår av punkt 23.32.

Föregående stycke gäller endast om företaget redovisar samtliga uppdrag som omfattas av 17 kap. 27 § IL på samma sätt. (K3 p. 23.31)

Tillämpas färdigställandemetoden och är det sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett uppdrag, ska den *befarade förlusten redovisas som en kostnad* oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Uppdragsutgifter ska omfatta

- utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
- utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt

- sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Uppdragsinkomsten ska omfatta

- den ursprungligen avtalade ersättningen, och
- ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar. (K3 p. 23.32)

Tillämpas färdigställandemetoden ska punkterna 23.31 och 23.32 tillämpas på varje enskilt uppdrag om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska 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. (K3 p. 23.33)

Tillämpas färdigställandemetoden och omfattar ett avtal flera uppdrag ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om

- separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
- varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
- uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag. (K3 p. 23.34)

Tillämpas färdigställandemetoden ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som *ett* uppdrag om

- avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
- avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
- uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd. (K3 p. 23.35)

Tillämpas färdigställandemetoden och innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett uppdrag, ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om

- uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
- överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet. (K3 p. 23.36)

En juridisk person som tillämpar färdigställandemetoden (p. 23.31–23.36) får byta till successiv vinstavräkning. (K3 p. 23.18–23.26)

Byte från successiv vinstavräkning till färdigställandemetoden får endast göras, om det finns särskilda skäl. (K3 p. 23.37)

Leasing

Intäkter från finansiella leasingavtal är finansiella intäkter, se vidare kontogrupp 82.

Redovisning i juridisk person

I juridisk person får alla finansiella leasingavtal redovisas som operationella leasingavtal. (K3 p. 20.29)

Alla hyresavtal ska behandlas som leasingavtal

Definitionen av leasingavtal i K3 innebär att alla hyresavtal ska behandlas som leasingavtal. Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning. Detta gäller oavsett om avtalet kallas hyresavtal, leasingavtal, nyttjandeavtal eller något annat. K3:s regler för leasingavtal finns i kapitel 20. Undantaget är dock licensavtal och operationella leasingavtal som är förlustkontrakt vilka behandlas i kapitel 18 respektive 21.

Tillverkare och återförsäljare

Särskilda leasingregler finns också för tillverkar och återförsäljare, se K3 p. 20.19–20.20 samt 20.24.

Hur leasingintäkten ska redovisas

En leasegivare ska redovisa leasingavgifter från operationella leasingavtal, inklusive första förhöjd hyra men exklusive inkomster för tjänster som försäkring och underhåll, som intäkt linjärt över leasingperioden. Leasingavgifterna får dock fördelas på ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden. (K3 p. 20.22)

Noter

Enligt ÅRL

- Större företag ska, om företags verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, lämna uppgift om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företags verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster. (5 kap. 47 § ÅRL)
- Större företag som ingår i en koncern ska ange hur stor del av räkenskapsårets försäljning som avser andra koncernföretag. (5 kap. 28 § första stycket ÅRL)
- Ett moderföretag som är större som inte upprättar koncernredovisning av den anledningen att koncernen är mindre ska lämna upplysning om internvinster på transaktioner inom koncernen. (5 kap. 28 § andra stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- När företaget redovisar tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln men någon resultatavräkning inte redovisats ska följande upplysningar lämnas till balansräkningen (oavsett om nettoposten är en tillgång eller skuld):
 - aktiverade nedlagda utgifter, och
 - fakturerat belopp. (K2 p. 18.12)
- Upplysning enligt föregående punkt ska lämnas till tillgångsposten Pågående arbete för annans räkning.
- Upprättas balansräkningen i förkortad form enligt 3 kap. 4 § femte stycket ÅRL lämnas upplysningen till posten Varulager m.m. alternativt om det är en skuld till posten Kortfristiga skulder. (K2 p. 18.12)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Uppgiften om nettoomsättningens fördelning för större företag enligt ÅRL ska avse sådana oberoende verksamhetsgrenar som svarar för en väsentlig del av företagets nettoomsättning. Indelningen i verksamhetsgrenar får inte ändras mellan åren om inte verksamheten fått en ny inriktning. Ändras indelningen ska upplysning lämnas om det och om effekterna av förändringen (K3 p. 8.17). (Större företag)
 En oberoende verksamhetsgren är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder (K3 p. 8.18). (Större företag)
 En geografisk marknad är ett visst land eller en grupp av länder där företaget har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter (K3 p. 8.19). (Större företag)
- Ett företag ska lämna följande upplysningar om pågående uppdrag per balansdagen:
 - Upparbetade intäkter.
 - Fakturerade belopp.
 - Av beställaren innehållna belopp (K3 p. 23.30). (Större företag)
- Upplysningar ska också lämnas om:
 - Principer för intäktsredovisning (K3 p. 23.29). (Alla företag)
 - Metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden (K3 p. 23.29). (Alla företag)
- För leasegivares upplysningar om leasingavtal, se K3 p. 20.21 och 20.25. (Större företag)
- En juridisk person som är leasegivare och som väljer att redovisa finansiella leasingavtal som operationella ska lämna de upplysningar som krävs för operationella leasingavtal, se K3 p. 20.25, det vill säga:
 - Summan av framtida minimileaseavgifter per balansdagen avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal inom ett år, senare än ett år men inom fem år, och senare än fem år.
 - Summan av variabla avgifter som ingår i räkenskapsårets resultat.
 - En allmän beskrivning av ingångna väsentliga leasingavtal.

Observera

Intäkter enligt K2 värderas till fakturans belopp medan K3 kräver en värdering enligt verkligt värde av vad som redan erhållits (kontantförsäljning) eller kommer att erhållas (kreditförsäljning). I de fall exempelvis en kassarabatt anges på fakturan kan intäktsredovisning vid försäljningstillfället göras med samma belopp enligt K2 och K3, dvs. företaget kan antingen redovisa bruttobeloppet eller dra av rabatten direkt när företaget av erfarenhet vet att rabatten kommer att utnyttjas.

Intäkter diskonteras inte enligt K2.

Den särskilda skatteregel som finns för uppdrag på löpande räkning i vissa branscher kan tillämpas oavsett om K2 eller K3 tillämpas även om redovisningen inte tillåter den metoden. Om så sker uppstår en differens mellan redovisningen och beskattningen som ger upphov till en uppskjuten skatt. Uppskjuten skatt ska redovisas enligt K3, men får inte redovisas i K2.

Alternativregeln i juridisk person för fastprisuppdrag i K3 gäller enbart byggnads-, anläggnings-, hantverks-, eller konsultrörelse. Övriga företag måste tillämpa successiv vinstavräkning även i juridisk person.

Enligt både K2 och K3 ska intäkt redovisas när ett tjänsteuppdrag är väsentligen fullgjort. Det är inte möjligt att vänta med intäktsredovisningen tills slutlig ekonomisk uppgörelse föreligger.

Inkomstskatt

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På inkomstsidan finns få särskilda bestämmelser i IL. De viktigaste är reglerna om kapitalvinster på kapitaltillgångar. Med *kapitaltillgångar* i aktiebolag och andra juridiska personer avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även om de inte förvärvats från någon annan.

När det gäller löpande intäkter, exempelvis hyresinkomster respektive försäljning av varor och inventarier, finns inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Förhållandet är detsamma för tjänster, dvs. den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten ska följas vid beskattningen. Oberoende av bransch ska exempelvis vid uppdrag till fast

pris den intäktsredovisning som den skattskyldige gör i redovisningen ligga till grund för beskattningen.

Ett undantag finns och det är för arbeten som utförs på löpande räkning inom byggnads-, hantverks-, anläggnings- eller konsultrörelse som inte fakturerats. Sådana arbeten behöver aldrig tas upp som tillgång, oavsett att den skattskyldige i redovisningen redovisar intäkten enligt successiv vinstavräkning. Den skattskyldige kan i deklarationen i stället välja att som intäkt ta upp det belopp som denna under beskattningsåret fakturerar för arbetena. Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras, ska de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras tas upp som intäkt. Detta gäller arbete både på löpande räkning och till fast pris. Se vidare i fördjupningsavsnitt *Pågående entreprenader och tjänsteuppsdrag för annans räkning*.

Byte av tillgångar och tjänster beskattas som om den bortbytta tillgången avyttras till ett pris motsvarande den tillbytta tillgångens marknadsvärde samt eventuell erhållen kontant ersättning. Detta gäller oberoende av hur bytet redovisats i resultat- och balansräkning.

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

5 kap. 28 § ÅRL (större företag) om försäljning till koncernföretag

5 kap. 47 § ÅRL (större företag) om nettoomsättning

K2

K2 p. 2.6 om en eller flera transaktioner

K2 p. 2.7–2.8 om byten

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

K3

K3 kap. 23 om intäkter

Läs mer

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

17 kap. 23–32 §§ IL om pågående arbeten

Srf konsulterna

Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2

Srf U 9 Förskott enligt femtusenkronorsregeln i K2

Srf U 12 Kravet att kommentera en variation av nettoomsättningen med mer än 30 procent mellan åren då förkortad resultaträkning tillämpas

Srf U 15 Innebörden av att arbetet är väsentligen fullgjort enligt färdigställandemetoden

Försäljning av material

3610

Tillfällig uthyrning av personal

3620

Tillfällig uthyrning av transportmedel

3630

Intäkter från värdepapper

3670

Management fees

3680

Övriga sidointäkter

3690

På dessa konton redovisas bruttointäkter av försäljning av material, tillfällig uthyrning av personal och transportmedel o.d. som inte utgör företagets huvudintäkter men som måste anses utgöra ett led i företagets rörelse. Sådana sidointäkter utgör en särskild del av företagets försäljning. Samma sak gäller intäkter från försäljning av värdepapper i företag som bedriver handel med sådana utan att för den skull betraktas som kreditinstitut eller värdepappersföretag och där värdepappershandeln inte är företagets huvudverksamhet.

Uthyrning av personal och uthyrning av transportmedel redovisas som huvudregel som sidointäkter i kontogrupp 36 (med undantag av företag vars huvudsakliga verksamhet är uthyrning, t.ex. personal- och biluthyrningsföretag). Därigenom ingår dessa intäkter i företagets nettoomsättning. De kan dock även ingå i kontogrupp 39

Övriga rörelseintäkter om de är att anse som sekundär verksamhet och är av mindre betydelse.

Kontonas innehåll

För bokslut enligt K2, se instruktionerna till kontogrupperna 30–34.

Bokslut enligt K2

För bokslut enligt K3, se instruktionerna till kontogrupperna 30–34.

Bokslut enligt K3

För regler om inkomstskatt, se instruktionerna till kontogrupperna 30–34

Inkomstskatt

***Förändring av lager av produkter i arbete,
färdiga varor och pågående arbeten för
annans räkning (konto 4940–4950 och 497x)***

Justeringspost som i en kostnadsslagindelad (bilaga 2 ÅRL) resultaträkning visar

- årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor, samt
- för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativregeln, skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter. (K2 p. 4.4)

(Se kontogrupp 40–49.)

Aktiverat arbete för egen räkning

Aktiverat arbete (material)

3840

Aktiverat arbete (omkostnader)

3850

Aktiverat arbete (personal)

3870

På dessa konton redovisas utgifter för eget arbete som under året lagts ned på egna tillgångar och som har aktiverats som anläggningstillgångar, t.ex. egentillverkade maskiner eller egentillverkad byggnad för egen användning. Posten är en motpost till den del av de redovisade rörelsekostnaderna som avser eget arbete och liknande vid produktion av egna anläggningstillgångar.

Kontonas innehåll

Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3 till ÅRL. (3 kap. 3 § första stycket ÅRL)

Allmänt

Enligt ÅRL ska posten Aktiverat arbete för egen räkning särredovisas i den kostnadsslagsindelade resultaträkningen. Dessa konton används då företaget självt byggt, utvecklat eller på annat sätt tagit fram en anläggningstillgång som balanserats i balansräkningen. Sådant arbete kan gälla både materiella och immateriella anläggningstillgångar (ej immateriella om K2-regler tillämpas) och avse exempelvis byggnader, maskiner och inventarier, balanserade utgifter för utveckling m.m.

Syftet med kontogruppen är att ”neutralisera” den del av kostnaderna som avser eget arbete och liknande som balanserats. Mindre företag som tillämpar K2 ska bruttoredovisa samtliga utgifter kopplade till anläggningstillgången. Tillämpas K3 bör vissa utgifter, exempelvis underentreprenader, debiteras tillgångskontot direkt eftersom dessa utgifter inte representerar någon prestation av företaget och dess personal. Sådana bokningar görs lämpligen löpande under året för att ge en mer korrekt resultatredovisning.

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K2

De av årets utgifter som är hänförliga till egentillverkning av anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i resultaträkningen. (K2 p. 10.16)

Samtliga utgifter ska bruttoredovisas i resultaträkningen även om utgifterna enbart hör till tillverkningen.

**Bokslut
enligt K3**

Se även *Allmänt* ovan.

Väljer ett företag att presentera sin resultaträkning enligt bilaga 2 till ÅRL (kostnadsslagsindelad resultaträkning), redovisas i posten Aktiverat arbete för egen räkning de utgifter som under räkenskapsåret lagts ned på egenproducerade anläggningstillgångar. (K3 kommentar till Bilaga 2 ÅRL)

Har företaget utgifter för material, tjänster, m.m. som särskilt köpts in för tillverkningen bör de bokföras direkt mot aktuellt tillgångskonto och inte bruttoredovisas i resultaträkningen. På det sättet återspeglar resultaträkningen på ett bättre sätt vilka egna resurser som företaget har förbrukat.

Övriga rörelseintäkter

Hyres- och arrendeintäkter	3910
Kontot krediteras för hyres- och arrendeintäkter som inte utgör en del av företagets huvudintäkter.	Kontots innehåll
För bokslut enligt K2, se instruktionerna till <i>kontogrupperna 30–34</i> .	Bokslut enligt K2
För bokslut enligt K3, se instruktionerna till <i>kontogrupperna 30–34</i> .	Bokslut enligt K3
För regler om inkomstskatt, se instruktionerna till <i>kontogrupperna 30–34</i> .	Inkomstskatt

Provisionsintäkter, licensintäkter och royalties	3920
Kontot krediteras för intäkter från erhållna provisioner, licensintäkter samt royalties som inte utgör en del av företagets huvudintäkter.	Kontots innehåll
Nedanstående inkomster ska redovisas som intäkt enligt följande:	Bokslut enligt K2

Om inkomsten avser ...	... ska intäkten redovisas ...
royalty som baseras på mängden av försäljning eller användning	löpande i takt med försäljning eller användning om företaget har, eller kan få, tillgång till de uppgifter som krävs i form av försäljningsstatistik, statistik över användande, etc.
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över avtalets löptid
provision som baseras på utfallet av försäljning av andras varor eller utförda tjänster	löpande om den provisionsgrundande försäljningen har skett eller den provisionsgrundande tjänsten är utförd och om övriga avtalsvillkor för provisionen är uppfyllda
inträdesavgift i ett franchisesystem	vid avtalets tecknande
löpande avgifter i ett franchise-system	löpande i takt med försäljning eller användning

(K2 p. 6.26, del av)

**Bokslut
enligt K3**

Ett företag ska redovisa ersättning till följd av någon annans användning av företagets tillgångar som intäkt när

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Ovanstående innebär att royalty ska periodiseras i enlighet med överenskommelsens ekonomiska innebörd. (K3 p. 23.28, del av)

Noter***Enligt ÅRL***

- Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder ska anges. (5 kap. 4 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Uppllysning ska lämnas om principer för intäktsredovisning. (K3 p. 8.3)

**Inkomst-
skatt**

För regler om inkomstskatt, se instruktionerna till kontogrupperna 30–34.

Läs mer***K2***

K2 p. 6.26 om intäktsredovisning av provision, royalty och liknande intäkter.

K3

K3 p. 23.28 om intäktsredovisning av provision, royalty och liknande intäkter.

Orealiserade negativa/positiva värdeförändringar på säkringsinstrument

3940

Kontot debiteras för negativa värdeförändringar på säkringsinstrument som innehas för valutasäkring av kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekaraktär för att motverka positiva värdeförändringar på den säkrade posten i den mån valutakursdifferensen bokats på konto 3960 och säkringen är effektiv. Se också konteringsinstruktionen till konto 3960 Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär.

Kontots innehåll

Kontot krediteras också för positiva värdeförändringar på säkringsinstrument som innehas för säkring av kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekaraktär men där säkringen inte är effektiv. I sådana fall bokförs den negativa värdeförändringen på posten på konto 7960 Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär.

För värdering av finansiella instrument till verkligt värde, se vidare kap. 12 i K3.

Bokslut enligt K3

Derivat utgör kapitaltillgångar om inte innehavaren bedriver handel med derivatinstrument. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad, utan kapitalvinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag.

Inkomstskatt

Återvunna, tidigare avskrivna kundfordringar

3950

Kontot krediteras för återvunna belopp som avser tidigare avskrivna kundfordringar. Kontot krediteras för det belopp som återvunnits med respektive likvidkonto i kontogrupp 19 som motkonto.

Kontots innehåll

För regler om inkomstskatt, se instruktionerna till *kontogrupperna* 30–34.

Inkomstskatt

K2

K2 p. 6.6 om definition av en intäkt

Läs mer

K3

K3 p. 2.16 om definition av en intäkt

3960 Valutakursdifferenser på fordringar och skulder av rörelsekaraktär

Kontots innehåll

Kontot krediteras för valutakursvinster som har samband med kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt på företagets eventuella innehav av utländsk valuta.

Allmänt

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild enligt 2 kap. 2–3 §§ ÅRL. (4 kap. 13 § ÅRL)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. (K2 p. 11.8)

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. (K2 p. 13.5)

En skuld i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en skuld som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. (K2 p. 17.8)

Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär ingår i raden Övriga rörelseintäkter i resultaträkningen (K2 p. 4.4)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 p. 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferenser ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshandelsen. (K3 p. 30.7)

Den del av en realisations- eller omräkningsvinst (eller -förlust) från en icke-monetär post som är hänförlig till valutakursförändringar ska redovisas på samma sätt som vinsten eller förlusten. (K3 p. 30.8)

Kundfordringar och leverantörsskulder värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Normalt görs samma värdering i redovisningen och någon skattemässigt justering behövs inte.

Inkomstskatt

Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan skuld, ska denna tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i redovisningen, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

ÅRL

Läs mer

2 kap 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 13 § ÅRL om omräkning av monetära tillgångar och skulder

K2

K2 p. 4.4 om resultaträkningens uppställning

K2 p. 11.8 om omräkning av långfristiga fordringar

K2 p. 13.5 om omräkning av kortfristiga fordringar

K2 p. 17.8 om omräkning av skulder

K3

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

IL

14 kap. 8 § IL om fordringar och skulder i utländsk valuta

Vinst vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar

3970

Kontot krediteras för vinst vid avyttring av anläggningstillgångar som utgör immateriella anläggningstillgångar, byggnader och mark samt maskiner och inventarier som ingår i kontogrupperna 10–12.

Kontots innehåll

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om fastighetsöverlåtelse, se sidan 388.

Tidpunkt för redovisning av realisationsvinst

Bokslut enligt K2

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget. (K2 p. 6.6)

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde. Avser försäljningen en fastighet ska intäkten även minskas med direkta försäljningskostnader. (K2 p. 6.32)

Väsentliga risker och förmåner övergår enligt följande:

Försäljning av	Väsentliga risker och förmåner övergår
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggningstillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggnings-tillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggnings-tillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen
installation av en övrig materiell anläggningstillgång som utgör en väsentlig del av försäljningen	efter utförd installation

Realisationsvinst vid försäljning av fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen. (K2 p. 6.31)

Bokslut enligt K3

Borttagande från balansräkningen

Ett företag ska inte längre redovisa en materiell eller immateriell anläggningstillgång i balansräkningen

- vid utrangering eller avyttring, eller
- när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas. (K3 p. 17.21, 18.26)

Tidpunkt för redovisning av intäkt

Ett företag ska redovisa en intäkt från försäljning av varor när kriterierna för redovisning av en intäkt (K3 p. 2.18) är uppfyllda, och

- företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
- företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
- de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 23.8)

Beräkning av vinst eller förlust

Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell eller immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens redovisade värde. (K3 p. 17.22, 18.27)

Sale-and-lease-back

Beträffande sale-and-lease-back-transaktioner, se K3 p. 20.26–20.27.

Vid försäljning av fastigheter så är det enligt K2 tillåtet att tillämpa skattemässiga regler för redovisning av vinsten, dvs. att redovisa försäljningen på kontraktsdagen. Detta är inte tillåtet enligt K3 men där hanteras de skattemässiga aspekterna genom redovisning av uppskjuten skatt på den realisationsvinst som skattemässigt redovisas under ett räkenskapsår men återfinns i redovisningen det påföljande året.

Observera

- Försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar ingår i den not om förändringar i dessa poster som bland annat framgår av instruktionerna till konto 1020–1060.
- Se K3 p. 20.28 avseende sale-and-lease-back.

Noter

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. De viktigaste bestämmelserna är reglerna om kapitalvinster på kapitaltillgångar. Med kapitaltillgångar för aktiebolag och andra juridiska personer avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

Inkomstskatt

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även om de inte förvärvats från någon annan.

Inkomsten från försäljning av inventarier och immateriella tillgångar ska skattemässigt tas upp som intäkt när den redovisas i resultaträkningen. Beträffande fastigheter, som inte är lagertillgångar, gäller de särskilda reglerna om beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust. De innebär att kapitalvinsten ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Kapitalvinsten beräknas enligt reglerna i IL och kan således skilja sig från den redovisade realisationsvinsten.

K2

K2 p. 6.31–32 om försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

K2 kap. 9–10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

Läs mer

K3

K3 kap. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

3980**Erhållna offentliga bidrag****Kontots innehåll**

Kontot krediteras för erhållna offentliga bidrag. Hit hör alla typer av bidrag från offentligrättsliga organ vilket inkluderar t.ex. EU-bidrag samt statliga och kommunala bidrag.

Bokslut enligt K2**Hur erhållet bidrag ska redovisas**

När en tillgång finansieras helt eller delvis med offentliga bidrag ska bidraget minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. Överstiger bidraget utgifterna för anskaffningen ska skillnaden redovisas som intäkt. Bidrag i form av skattereduktioner och skatteavdrag ska inte minska anskaffningsvärdet utan minska årets skattekostnad. (K2 p. 9.14)

Återbetalning av bidrag

Återbetalas bidraget eller föreligger återbetalningsskyldighet ska tillgångens redovisade värde ökas med motsvarande belopp. (K2 p. 9.15)

Redovisning som intäkt

Ett företag ska redovisa offentliga bidrag som intäkt om inte bidraget ska

- minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.14 (se ovan), eller
- redovisas som skuld enligt punkt 17.4 (se nedan). (K2 p. 6.28)

Ett bidrag ska redovisas som intäkt om företaget senast på balansdagen uppfyller villkoren för att ta emot bidraget och om det inte ska minska anskaffningsvärdet eller redovisas som skuld enligt 6.28. (K2 p. 6.27)

Ett offentligt bidrag som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Avser bidraget kostnader under flera räkenskapsår ska bidraget fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår. Avser bidraget att täcka uppkomna förluster ska hela bidraget redovisas som intäkt under räkenskapsåret. (K2 p. 6.29)

Offentliga bidrag som avser att täcka rörelsekostnader ska redovisas i posten Övriga rörelseintäkter. (K2 p. 6.30 första stycket)

Redovisning som skuld

Ett offentligt bidrag som redovisats som skuld och som efterskänks eller av annan anledning inte ska återbetalas ska redovisas som intäkt. (K2 p. 6.28)

Ett offentligt bidrag ska redovisas som skuld om bidraget är utbetalt till företaget och förenat med ovillkorlig återbetalningsskyldighet. Ett offentligt bidrag ska också redovisas som skuld om bidraget är utbetalt till företaget och förenat med villkor som företaget bedömer att det inte kan uppfylla. (K2 p. 17.4)

Definition

Offentliga bidrag är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. (K3 p. 24.2)

Bidrag utan krav på framtida prestation

Ett offentligt bidrag som inte är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som intäkt när villkoren för att få bidraget uppfyllts. (K3 p. 24.3)

Bidrag med krav på framtida prestation

Ett offentligt bidrag som är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som intäkt när prestationen utförs. Har bidraget tagits emot innan villkoren för att redovisa det som intäkt har uppfyllts, ska bidraget redovisas som skuld. (K3 p. 24.4)

Bidrag vid förvärv av anläggningstillgång

Ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalad intäkt. (K3 p. 24.5)

Ett bidrag som redovisas som en förutbetalad intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Värdering av offentligt bidrag

Ett offentligt bidrag ska värderas till det verkliga värdet av den tillgång som företaget fått eller kommer att få. (K3 p. 24.6)

Redovisning i juridisk person

I juridisk person får ett offentligt bidrag som hänför sig till förvärv av en omsättningstillgång minska tillgångens anskaffningsvärde. (K3 p. 24.9)

Bokslut enligt K3**Enligt ÅRL**

- För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen ska upplysningar lämnas. (5 kap. 8 § ÅRL, för större företag även 5 kap. 25 § ÅRL)

Noter

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- Har tillgångar anskaffats med offentligt stöd ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (K2 p. 18.11)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

Större företag ska lämna upplysning om

- Karaktären på och omfattningen av offentliga bidrag som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen
- Villkor som inte uppfyllts avseende offentliga bidrag som har redovisats som skuld
- Eventualförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med offentliga bidrag. (K3 p. 24.7)
- Har anläggningstillgångar anskaffats med offentligt bidrag, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt (se exempelvis *konto 1210 m.fl.*) avse tillgångarnas redovisade anskaffningsvärde. (K3 p. 24.8)
- Bidragets storlek samtliga år som företaget nyttjar tillgången. (K3 p. 24.8A)

Observera

Offentliga bidrag som erhållits för anskaffning av anläggningstillgång ska minska anskaffningsvärdet i juridisk person för att få överensstämmelse med bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning.

Bestämmelsen i juridisk person i K3 innebär att ett företag som erhållit elcertifikat, utsläppsrätter och liknande får värdera dessa till noll även om tillgångarna redovisas som omsättningstillgång.

Inkomstskatt

Ett näringsbidrag, som är skattepliktigt i näringsverksamheten, ska tas upp som intäkt det beskattningsår som det hänförs till enligt god redovisningssed. Avser bidraget utgifter som hänförs till tidigare år får utgiften dras av samtidigt som bidraget ska tas upp som intäkt.

Används bidraget för att anskaffa tillgångar som ska dras av genom värdeminskningssavdrag ska anskaffningsvärdet minskas med bidraget. Motsvarande gäller anskaffning av lagertillgångar.

Läs mer**K2**

K2 p. 6.27–30 om resultatredovisning av offentliga bidrag

K2 p. 9.14–9.15 om tillgång som finansierats med offentliga bidrag

K3

K3 kap. 24 om offentliga bidrag

IL

29 kap. IL om näringsbidrag

Övriga ersättningar, bidrag och intäkter**3990**

Kontot krediteras för övriga ersättningar, bidrag och intäkter för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

Kontots innehåll

Försäkringsersättningar intäktsredovisas när en händelse har inträffat som omfattas av ett försäkringsavtal och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning. (K2 p. 6.26)

Bokslut enligt K2

Skadestånd intäktsredovisas när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet har fastställts i en laga-kraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som underinstans. (K2 p. 6.26)

Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom testamente eller gåva får bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K2 p. 9.11)

Övriga ersättningar och intäkter ska redovisas som intäkt när

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 2.18)

Bokslut enligt K3

Anskaffningsvärdet för en materiell (eller immateriell) anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens verkliga värde. (K3 p. 17.9 och 18.16)

I juridisk person får anskaffningsvärdet för en materiell (eller immateriell) anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen. (K3 p. 17.25 och 18.29)

Enligt ÅRL

- Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar eller skulder ska anges. (5 kap. 4 § ÅRL)

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Principer för intäktsredovisning. (K3 p. 8.3)

En försäkringsersättning är i steg ett till för att täcka den skada som uppkommit. En sådan skada innebär i många fall att företaget måste göra en nedskrivning av tillgångar som exempelvis brunnit upp. Enligt K3 intäktsredovisas minst den delen vid skadetillfället. Enligt K2 kan det bli en fördröjning innebärande att effekten av skadan, i

Observera

det här fallet en nedskrivning, redovisas ett räkenskapsår medan försäkringsersättningen redovisas det påföljande räkenskapsåret.

Ett skadestånd kan, innan överenskommelse träffats eller dom vunnit laga kraft, utgöra en eventualtillgång enligt K3. Det kan då uppkomma en upplysningsplikt enligt K3 p. 21.18.

Läs mer**K2**

K2 p. 6.26 om intäkteredovisning av försäkringsersättningar, skadestånd m.m.

K3

K3 kapitel 21 om avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Rörelsekostnader

Råvaror och förnödenheter

Handelsvaror

(I det följande behandlas också posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbeten för annans räkning.)

Inköp av varor och material

Inköp, periodiserade till kostnader, särredovisas i den kostnads-
slagsindelade resultaträkningen som "Råvaror och förnödenheter"
respektive som "Handelsvaror". I den förkortade resultaträkningen
ingår kostnaderna i bruttoresultatet.

I kontogrupperna redovisas följande poster:

- Råvaror och förnödenheter som är kostnader för förbrukning av råvaror och förnödenheter (årets inköp +/- förändring av lagerposten Råvaror och förnödenheter). Kostnader för legoarbeten och underentreprenader bokförs i kontogrupp 46.
- Handelsvaror som kostnader för sålda handelsvaror (årets inköp +/- förändring av lager av handelsvaror).

Tillverkande företag och företag som redovisar entreprenad- och tjänsteuppdrag till fast pris enligt alternativregeln redovisar en justeringspost "Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning" som består av årets förändring av redovisat värde av produkter i arbete och av färdiga egentillverkade varor samt för uppdrag till fast pris som redovisas enligt alternativregeln, skillnaden mellan årets aktiverade utgifter för pågående arbete för annans räkning och årets återföring av tidigare års aktiverade utgifter. Justeringsposten redovisas i vissa konton i kontogrupp 49.

I en funktionsindeldad resultaträkning ingår kostnaderna i posten Kostnad sålda varor (endast K3). (Bilaga 3 ÅRL)

Utgift, kostnad

Utgift

En utgift är det som ett företag lämnar eller kommer att lämna till följd av en transaktion och som minskar företagets eget kapital. En överföring till företagets ägare som direkt minskar företagets eget kapital är inte en utgift. Företaget ska som huvudregel redovisa varje transaktion för sig. (K2 p. 7.2)

40–49

Konto- gruppernas innehåll

Bokslut enligt K2

Likvida medel

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

När en utgift ska redovisas som en kostnad

Ett företag ska redovisa en utgift som en kostnad om inte en tillgång ska redovisas. Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 (se nedan) hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. (K2 p. 7.4)

En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt. (K2 p. 7.5)

En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övrig prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkterna 7.7 och 7.8 samt 7.10. (K2 p. 7.6)

En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår den avser ska redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser. (K2 p. 7.7)

En utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt. (K2 p. 7.8)

Räntekostnader

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelsekostnad. (K2 p. 8.8)

Byten

Vid byten gäller särskilda regler. (K2 p. 2.7–8)

Redovisning av kostnader för råvaror och förnödenheter

I posten Råvaror och förnödenheter i resultaträkningen redovisas anskaffningsutgifter för de råvaror och förnödenheter som gått till produktion för vidare förädling eller av annan anledning inte längre finns i lagret (t.ex. svinn och kassationer). I posten redovisas även kostnader som tillverkande företag har för legoarbeten. För redovisning av uppdragsuppgifter hos tjänsteproducerande företag och entreprenadföretag, se nedan. (K2 p. 4.4)

För en utförlig beskrivning av reglerna för redovisning av varulager, se kontogrupp 14.

Redovisning av kostnader för handelsvaror

I posten Handelsvaror i resultaträkningen redovisas anskaffningsutgiften för varor som sålts under året utan vidareförädling. Ett företag som köper och säljer lagerfastigheter eller lageraktier redovisar också anskaffningsutgiften för de sålda tillgångarna i denna post.

Kostnaden redovisas i samma period som motsvarande försäljningsintäkt. Även inkurans och svinn redovisas i posten. (K2 p. 4.4)

För en utförlig beskrivning av reglerna för redovisning av varulager, se kontogrupp 14.

Redovisning av uppdragsutgifter

Uppdrag på löpande räkning

Posten Råvaror och förnödenheter avseende uppdrag på löpande räkning ska inkludera uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen. (K2 p. 6.14)

Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln

Posten Råvaror och förnödenheter avseende uppdrag till fast pris enligt huvudregeln ska inkludera uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen. Dessutom ska material som identifierats som en del av en befarad förlust i ett uppdrag till fast pris kostnadsföras här. (K2 p. 6.21)

Uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen

Posten Råvaror och förnödenheter avseende uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen ska inkludera uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen. (K2 p. 6.24)

Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Justeringsposten ska bestå av de uppdragsutgifter under räkenskapsåret som hade kunnat läggas till anskaffningsvärdet för lager av egentillverkade varor (se konto 1470 Pågående arbete). Posten får värderas enligt inkomstskattelagen. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller ej. (K2 p. 6.23)

Uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen

Posten Råvaror och förnödenheter avseende uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen ska inkludera uppdragsutgifter för material som företaget har haft under räkenskapsåret om materialet levererats eller förbrukats senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för ännu ej levererat eller förbrukat material. (K2 p. 6.25)

När uppdraget redovisas som intäkt (Nettoomsättning) ska de poster som redovisats som positiva justeringsposter i tidigare års resultaträkningar redovisas som en negativ justeringspost i resultaträk-

ningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. (K2 p. 6.23 tredje stycket och p. 6.25)

En utförlig beskrivning av de regler som gäller för redovisning av pågående arbeten för annans räkning finns i inledningen till kontogrupperna 30–34. Ytterligare beskrivning av reglerna med exempel på redovisning av pågående arbeten för tjänsteuppdrag finns i bokens fördjupningsdel, se sidan 430.

Bokslut enligt K3

En kostnad är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital. Överföring till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad. (K3 p. 2.17)

En kostnad enligt 2.17 ska redovisas i resultaträkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av kostnader är en direkt följd av om, och till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. (K3 p. 2.18)

Förändring av avsättningar

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggnings-tillgångar. (K3 p. 21.12 andra stycket)

Leasing

Hos en leasegivare vid finansiell leasing ska den utleasade tillgångens redovisade värde minskat med nuvärdet av ej garanterat restvärde redovisas som kostnad för såld vara vid leasingperiodens början. (K3 p. 20.19 andra stycket)

Noter

Enligt ÅRL

- Större företag som ingår i en koncern ska ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. (5 kap. 28 § första stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.
- I större företag ska viss upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen om företagets verksamhet inom forskning och utveckling, bland annat om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna. Det kan inkludera kostnader i denna kontoklass.

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På kostnadssidan finns ett flertal särskilda bestämmelser, exempelvis bestämmelserna om värdeminskningssavdrag för inventarier och byggnader. Andra viktiga särskilda regler är bestämmelserna om kapitalförluster på kapitaltillgångar. Med *kapitaltillgångar* för aktiebolag och andra juridiska personer avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även om de inte förvärvats från någon annan.

När det gäller löpande kostnader, exempelvis varuinköp och kostnad för underentreprenörer, finns inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Byte av tillgångar och tjänster beskattas som om den tillbytta tillgången förvärvats mot en ersättning som motsvarar den bortbytta tillgångens marknadsvärde samt eventuell betald kontant ersättning. Detta gäller oberoende av hur bytet redovisats i resultat- och balansräkning.

Inkomstskatt

K2

K2 p. 2.4 om undantag från periodiseringsprincipen

K2 kap. 7 om kostnader

K3

K3 p. 2.17–2.18 om kostnadsdefinition

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

25 kap. IL om avyttring av kapitaltillgång

Läs mer

Övriga externa kostnader

50–69

Konto- gruppernas innehåll

Övriga externa rörelseutgifter/kostnader

I kontogrupperna 50–69 redovisas alla externa rörelseutgifter utom varor, material och legoarbeten (kontogrupperna 40–49) samt personal (kontogrupp 70–76). I månadsrapporter, kortperiodiska bokslut och årsbokslut/årsredovisning periodiseras dessa utgifter till kostnader.

Följande tabell visar innehållet i kontogrupperna 50–69.

Konto-grupp	Namn	Konto-grupp	Namn
50	Lokalkostnader	60	Övriga försäljningskostnader
51	Fastighetskostnader	61	Kontorsmateriel och trycksaker
52	Hyra av anläggningstillgångar	62	Tele och post
53	Energikostnader	63	Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader
54	Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial	64	Förvaltningskostnader
55	Reparation och underhåll	65	Övriga externa tjänster
56	Kostnader för transportmedel	66	(Fri kontogrupp)
57	Frakter och transporter	67	(Fri kontogrupp)
58	Resekostnader	68	Inhyrd personal
59	Reklam och PR	69	Övriga externa kostnader

Bokslut enligt K2

Undantag från periodiseringsprincipen

Ett företag behöver inte periodisera utgifter som var för sig understiger 5 000 kronor, trots det som anges i 2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL. (K2 p. 2.4) Se vidare Srf U 1 och Srf U 9.

Byten

Vid byten gäller särskilda regler. (K2 p. 2.7–8)

Utgift, kostnad

Utgift

En utgift är det som ett företag lämnar eller kommer att lämna till följd av en transaktion och som minskar företagets eget kapital. En överföring till företagets ägare som direkt minskar företagets eget kapital är inte en utgift. Företaget ska som huvudregel redovisa varje transaktion för sig. (K2 p. 7.2)

Likvida medel

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

När en utgift ska redovisas som en kostnad

Ett företag ska redovisa en utgift som en kostnad om inte en tillgång ska redovisas. Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 (se nedan) hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. (K2 p. 7.4)

En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt. (K2 p. 7.5)

En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övrig prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkterna 7.7 och 7.8 samt 7.10. (K2 p. 7.6)

En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår den avser ska redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser. (K2 p. 7.7)

En utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt. (K2 p. 7.8)

Återkommande utgift

Återkommer varje räkenskapsår samma slag av utgift får utgiften redovisas som kostnad det räkenskapsår företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling om

- utgiften kan antas variera högst 20 procent mellan åren, och
- varje räkenskapsår belastas med en årskostnad (gäller inte det första året regeln tillämpas på en utgift). (K2 p. 7.9)

Se vidare i Srf U 11.

Införandet av 2 kap. 3 a § i ÅRL kan innebära en begränsning i möjligheterna att tillämpa punkten 7.9. Blir det totala felet väsentligt kan regeln inte tillämpas fullt ut.

Specifikt om redovisning av uppdragsutgifter**Uppdrag på löpande räkning**

Posten Övriga externa kostnader avseende *uppdrag på löpande räkning* ska inkludera andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. (K2 p. 6.14)

Uppdrag till fast pris enligt huvudregeln

Posten Övriga externa kostnader avseende uppdrag till fast pris enligt huvudregeln ska inkludera andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. Dessutom ska kostnad för annat än material och personal som identifierats som en del av en befarad förlust i ett uppdrag till fast pris kostnadsföras här. (K2 p. 6.21)

Uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som *inte* är fullgjorda på balansdagen

Posten Övriga externa kostnader avseende uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen ska inkludera andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. (K2 p. 6.24)

Uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som *är* fullgjorda på balansdagen

Posten Övriga externa kostnader avseende uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen ska inkludera andra uppdragsutgifter än för material och personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete. (K2 p. 6.25)

Redovisning av vissa utgifter som kostnad

Följande gäller om inte utgifterna kan hänföra till en specifik inkomst och inte heller förenklingsregeln om återkommande utgifter (se p. 7.9 ovan) tillämpas:

Om utgiften avser ...	... ska kostnaden redovisas ...
hyra av tillgång eller tjänst (inklusive förhöjd leasingavgift)	fördelad över den avtalade hyres- eller leasingperioden
hyra av mässplats eller liknande	när det hyrda disponeras
förbrukningsvara	när varan erhålls
frakt	när frakten utförs
reparation	när reparationen utförs
avbrotts- eller sakförsäkringspremie och liknande	linjärt över försäkringsperioden
reklamannons	när annonsen publiceras
service	när tjänsten utförs
utbildning	när utbildningen genomförs
konsultarvode	när tjänsten utförs
revisionsarvode	det räkenskapsår revisionen avser
löpande redovisningstjänster	det räkenskapsår redovisningen avser
redovisningstjänster avseende en årsredovisning	det räkenskapsår årsredovisningen avser
royalty som är fast och oberoende av försäljning eller användning	linjärt över den avtalade perioden

(K2 p. 7.10)

Ej balansgilla utgifter

Ej balansgilla utgifter ska redovisas som kostnader. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad materiell anläggningstillgång får inte räknas in utgifter för

- ränta,
- förkastade alternativ,
- administration,
- nedmontering, bortforsling och återställning,
- forskning, eller
- annan utveckling än sådan som avser produktion av ritningar eller liknande vilka är avsedda att utan vidare bearbetning kunna ligga till grund för tillverkning av tillgången. (K2 p. 10.15)

Räntekostnader

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelsekostnad. (K2 p. 8.8)

Förändring av avsättningar

En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdesberäkning ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 16.15)

En kostnad är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital. Överföring till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad. (K3 p. 2.17)

En kostnad enligt punkt 2.17 ska redovisas i resultaträkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av kostnader är en direkt följd av om, och till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. (K3 p. 2.18)

Ej balansgilla immateriella tillgångar**Utgifter som alltid ska redovisas som kostnader**

Utgifter som inte får tas upp som tillgång och som alltid ska redovisas som kostnader är utgifter för

- internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster,
- etablering av verksamheter inklusive utgifter för advokatarvoden och utgifter för att bilda en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer,
- utbildning,

**Bokslut
enligt K3**

- reklam och säljfrämjande åtgärder,
- omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget, eller
- internt upparbetad goodwill. (K3 p. 18.5)

Kostnadsföringsmodellen

Enligt kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtående av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som kostnader när de uppkommer. (K3 p. 18.8)

Aktiveringsmodellen

Ett företag som tillämpar aktiveringsmodellen ska dela upp arbetet med att ta fram en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång i

- en forskningsfas, och
- en utvecklingsfas.

Kan inte forskningsfasen särskiljas från utvecklingsfasen, ska arbetet anses tillhöra enbart forskningsfasen. (K3 p. 18.9)

Forskning är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt. Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas. (K3 p. 18.10)

Tillämpas aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen redovisas som kostnad när de uppkommer. (K3 p. 18.11)

I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå

- försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, om inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,
- identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
- utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången. (K3 p. 18.14)

Utgifter för en immateriell tillgång som kostnadsförts tidigare räkenskapsår får inte därefter ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång. (K3 p. 18.15)

Förändring av avsättningar

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggningstillgångar. (K3 p. 21.12 andra stycket)

Enligt ÅRL

- I sådana aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster. (5 kap. 48 § ÅRL)
- Större företag som ingår i en koncern ska ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. (5 kap. 28 § första stycket ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Kravet på att upplysa om ersättning till revisorer ska avse kostnadsförd ersättning till samtliga som har varit revisorer i företaget under räkenskapsåret (K3 p. 8.6). (Större företag)

Noter

I större företag ska viss upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen om företagets verksamhet inom forskning och utveckling, bland annat om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna. Det kan inkludera kostnader i denna kontoklass.

I kontogrupp 69xx redovisas bland annat lämnade gåvor och bidrag som har direkt samband med företagets verksamhet. Normalt är det stiftelser och ideella föreningar som lämnar den typen av gåvor och bidrag. I dessa företagsformer ska det redovisas på särskild rad i resultaträkningen.

Observera

Det finns utgifter som inte till någon del får dras av vid beskattningen. Som exempel kan nämnas medlemsavgifter, böter och sanktionsavgifter. Få utgifter som bokförs på konton i kontogrupperna 50–69 är av karaktären aldrig avdragsgilla.

Andra utgifter kan dras av delvis. Det kan t. ex. gälla utgifter för måltider vid representation där avdrag endast medges för enklare förtäring som inte utgör en måltid. Ett annat exempel är sponsring som inte alltid är avdragsgill. Utgifter för sponsring är avdragsgilla endast om sponsorn får någon form av motprestation, exempelvis i form av att sponsormottagaren exponerar sponsorns varumärke. Erhålls inte någon motprestation är det fråga om en inte avdragsgill gåva.

Ett annat område där det finns särskilda skatterättsliga periodiseringsregler är utgifter för framtida garantikostnader. Avdrag medges med belopp som sätts av i redovisningen, dock högst kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Om garantitiden är kortare än två år, får avdraget inte överstiga så många tjugofjärdedelar av det sammanlagda beloppet av kostna-

Inkomstskatt

der som garantitiden utgör i månader. Justering ska ske om räkenskapsåret är annat än tolv månader.

När det väl konstaterats att det är fråga om en avdragsgill utgift ska bestämmas när utgiften ska dras av. Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Exempel på sådana särskilda regler är bestämmelserna i IL om direktavdrag för inventarier av mindre värde respektive med en ekonomisk livslängd på högst tre år, se vidare konto 1210 Maskiner och andra tekniska anläggningar. Reglerna om direktavdrag gäller inte för immateriella anläggningstillgångar, exempelvis datorprogram.

När det gäller löpande kostnader i övrigt, exempelvis hyresutgifter, försäkringspremier och redovisningstjänster, finns inga särskilda regler i IL. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Förbrukningsmaterial behandlas normalt som lagertillgångar. Redovisas utgiften som kostnad vid inköpet, vilket enligt K2 är möjligt om utgiften är högst 5 000 kr, medges omedelbart avdrag även vid beskattningen.

Beträffande kooperativa föreningars överskottsutdelning, se Konto 2090 Fritt eget kapital.

Läs mer**K2**

K2 p. 2.4 om undantag från periodiseringsprincipen

K2 kap. 7 om kostnader

K3

K3 p. 2.17–2.18 om kostnadsdefinition

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

25 kap. IL om avyttring av kapitaltillgång

Srf konsulterna

Srf U 1 Tillämpning av femtusenkronorsregeln i K2

Srf U 5 Redovisning enligt K2 av utgifter för publicering av annons på Internet samt av utgifter för införande av samma annons vid flera tillfällen i en tryckt produkt

Srf U 9 Förskott enligt femtusenkronorsregeln i K2

Srf U 11 Årligen återkommande utgifter i K2 – Frivillig återgång till korrekt periodisering

Personalkostnader

Personalkostnader

I kontogrupperna 70–76 redovisas samtliga utgifter för företagets personal. Med företagets personal avses dels olika kategorier anställda såsom kollektivanställda, tjänstemän och företagsledare, dels uppdragstagare som enligt socialförsäkringslagstiftningen likställs med anställda. I kontoklassen bokförs även utgifter som avser tidigare anställda som pensionerats. Inhyrd personal (s.k. outsourcing) redovisas i kontogrupp 68 Inhyrd personal. Även inom kontogrupp 65 Övriga externa tjänster redovisas vissa uppdragstagare som inte omfattas av kontoklass 7.

Följande tabell visar innehållet i kontogrupperna 70–76.

Kontogrupp	Namn
70	Löner till kollektivanställda
71	(Fri kontogrupp)
72	Löner till tjänstemän och företagsledare
73	Kostnadsersättningar och förmåner
74	Pensionskostnader
75	Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal
76	Övriga personalkostnader

För beräkning av avsättningar för pensioner, se instruktionerna till *konto 2210, 2230*.

Se även *Allmänt* ovan.

Utgift, kostnad

En utgift är det som ett företag lämnar eller kommer att lämna till följd av en transaktion och som minskar företagets eget kapital. En överföring till företagets ägare som direkt minskar företagets eget kapital är inte en utgift. (K2 p. 7.2)

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

Redovisning

Ett företag ska redovisa en utgift som en kostnad om inte en tillgång ska redovisas. Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 (se nedan) hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. (K2 p. 7.4)

70–76

Konto-
gruppernas
innehåll

Allmänt

Bokslut
enligt K2



En utgift som kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som företaget redovisar inkomsten som intäkt. (K2 p. 7.5)

En utgift som inte kan hänföras till en specifik inkomst ska redovisas som kostnad det räkenskapsår eller de räkenskapsår företaget tagit emot den förbrukningsvara, tjänst eller övrig prestation som utgiften avser, om inte något annat följer av punkterna 7.7 och 7.8 samt 7.10. (K2 p. 7.6)

En utgift för en tjänst eller annan prestation som utförs eller på annat sätt tillhandahålls efter det räkenskapsår den avser ska redovisas som kostnad det räkenskapsår tjänsten eller prestationen avser. (K2 p. 7.7)

En utgift som inte kan hänföras till någon vara eller annan prestation ska redovisas som kostnad direkt. (K2 p. 7.8)

Specifikt om redovisning av uppdragsutgifter

Uppdrag på löpande räkning

Posten Personalkostnader ska inkludera uppdragsutgifter avseende uppdrag på löpande räkning för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. (K2 p. 6.14)

Uppdrag till fastpris enligt huvudregeln

Posten Personalkostnader ska inkludera uppdragsutgifter avseende uppdrag till fastpris enligt huvudregeln för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförs senast på balansdagen. Dessutom ska kostnad för personal som identifierats som en del av befarad förlust i ett uppdrag till fast pris kostnadsföras här. (K2 p. 6.21)

Uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som *inte är* fullgjorda på balansdagen

Posten Personalkostnader ska inkludera uppdragsutgifter avseende uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som inte är fullgjorda på balansdagen för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförts senast på balansdagen. (K2 p. 6.24)

Uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som *är* fullgjorda på balansdagen

Posten Personalkostnader ska inkludera uppdragsutgifter avseende uppdrag till fastpris enligt alternativregeln för uppdrag som är fullgjorda på balansdagen för personal som företaget har haft under räkenskapsåret om arbetet utförs senast på balansdagen samt uppdragsutgifter för återstående arbete. (K2 p. 6.25)

När utgifter för personal normalt ska redovisas som kostnad

Utgifter för personal ska normalt redovisas som kostnad enligt följande:

Om utgiften avser ...	... ska kostnaden redovisas ...
lön	när arbetsprestationen utförs
lagstadgade och avtalade arbetsgivaravgifter	när lönekostnaden som arbetsgivaravgifterna baseras på redovisas
bonus, provision eller gratifikation	det räkenskapsår bonusen, provisionen eller gratifikationen avser
premier på pensionsförsäkring om premierna baseras på lön m.m. eller på annat sätt är kopplade till ett intjänande	när lönekostnaden redovisas respektive när intjänandet sker
premier på pensionsförsäkringar i andra fall än ovan	när pensionspremien betalas eller om premien inte har betalats på balansdagen, det räkenskapsår åtagandet ingicks
särskild löneskatt på pensionskostnader	när pensionskostnaden redovisas

(K2 p. 7.11)

Förändring av avsättning

En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdesberäkning ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 16.15)

Se även *Allmänt* ovan.

En kostnad är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde som medför en minskning av eget kapital. Överföring till ägare som minskar eget kapital är inte en kostnad. (K3 p. 2.17)

En kostnad enligt punkt 2.17 ska redovisas i resultaträkningen endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att lämna företaget i framtiden, samt
- postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av kostnader är en direkt följd av om, och till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. (K3 p. 2.18)

Definitioner

Ersättningar till anställda är alla former av ersättningar som ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda. (K3 p. 28.2)

**Bokslut
enligt K3**

Kortfristiga ersättningar är ersättningar till anställda som förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen det år som den anställda tjänat in ersättningen, med undantag av ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning. (K3 p. 28.3)

Ersättningar efter avslutad anställning är ersättningar till anställda som utgår efter avslutad anställning med undantag av ersättningar vid uppsägning. (K3 p. 28.6)

Redovisning

Kortfristiga ersättningar för betald frånvaro som kan sparas (t.ex. semester) ska redovisas som kostnad och kortfristig skuld när de anställda utfört de tjänster som ger rätt till framtida betald frånvaro. Kortfristiga ersättningar för betald frånvaro som inte kan sparas (t.ex. sjukfrånvaro) ska redovisas som kostnad när frånvaron inträffar. (K3 p. 28.4)

Den förväntade kostnaden för vinstdelning och bonus ska redovisas endast om

- företaget har en legal förpliktelse eller informell förpliktelse på grund av tidigare händelser, och
- förpliktelsens storlek kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (K3 p. 28.5)

Klassificering av pensionsplaner

Ett företag ska med undantag för pensionsförpliktelser enligt andra stycket klassificera sina planer för ersättningar efter avslutad anställning som antingen avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer.

Pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska inte klassificeras utan redovisas enligt punkt 28.12A. (K3 p. 28.7)

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka ett företag betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon legal förpliktelse eller informell förpliktelse att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande. (K3 p. 28.8)

Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer. (K3 p. 28.9)

En plan som omfattar flera arbetsgivare och som klassificeras som en förmånsbestämd plan ska redovisas som en avgiftsbestämd plan om det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som förmånsbestämd. (K3 p. 28.11)

Ett företag kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för ersättningar efter avslutad anställning. En sådan plan ska klassificeras som en avgiftsbestämd plan om inte företaget har en legal förpliktelse eller informell förpliktelse att antingen

- betala ersättningar till anställda direkt när de förfaller till betalning, eller
- betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande och tidigare räkenskapsår. (K3 p. 28.12)

Redovisning av pensionsplaner

En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång ska redovisas som avsättning till tillgångens redovisade värde.

Avgifter för avgiftsbestämda planer ska redovisas som

- skuld efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter eller tillgång om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före balansdagen, och
- kostnad, till den del av avgifterna enligt detta allmänna råd inte ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier. (K3 p. 28.13)

För förmånsbestämda planer som redovisas som avsättning, se instruktionerna till *konto 2210, 2230*.

Ett företag som valt att tillämpa K3:s förenklingsregler ska redovisa en förmånsbestämd plan som en avgiftsbestämd plan, om en pensionspremie betalas. (K3 p. 28.18)

Aktierelaterade ersättningar

För kostnader till följd av aktierelaterade ersättningar, se K3 kap. 26.

Förändring av avsättningar

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller materiella anläggnings-tillgångar. (K3 p. 21.12 andra stycket)

Enligt ÅRL

- Uppgift ska lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer. (5 kap. 20 § ÅRL)
- Större företag ska dessutom lämna uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om företaget har anställda i flera länder, ska medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges. (5 kap. 37 § ÅRL)
- Vidare ska större företag lämna upplysning om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Uppgifterna ska avse förhållandena på balansdagen. (5 kap. 38 § ÅRL)
- Av räkenskapsårets personalkostnader ska större företag särskilt ange följande belopp:
 - löner och andra ersättningar, och
 - sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader. (5 kap. 39 § ÅRL)
- Större företag ska ange det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:
 - styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och

Noter

- övriga anställda.
- Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.
- För publika aktiebolag finns ytterligare bestämmelser i paragrafen. (5 kap. 40 § ÅRL)
- Större företag ska lämna uppgift om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare. (5 kap. 41 § första stycket ÅRL)
- I ett publikt aktiebolag ska en uppgift som avses i föregående punkt omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska uppgifter lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. (5 kap. 41 § andra stycket ÅRL)
- Vad som enligt 5 kap. 40 och 41 §§ ÅRL gäller för styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör (5 kap. 42 § ÅRL). (Större företag)
- Vid tillämpning av 5 kap. 40–42 §§ ÅRL jämföras styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktör (5 kap. 43 § ÅRL). (Större företag)
- Större företag som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska lämna uppgift om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen. (5 kap. 44 § ÅRL)
- För upplysning om transaktioner med närstående, se 5 kap. 23–24 §§ ÅRL. Detta gäller större företag samt mindre företag som är publika.

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- Förutom upplysningarna enligt ÅRL gäller följande:
 - Medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § ÅRL ska beräknas enligt BFAR 2006:11 om gränsvärden. (K2 p. 18.9)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Uppgifter om medelantalet anställda samt fördelning mellan kvinnor och män enligt 5 kap. 20 § ÅRL ska beräknas enligt BFAR 2006:11 om gränsvärden (K3 p. 8.6B). (Större företag)
- När företaget lämnar uppgifter enligt 5 kap. 37 § punkt 2 ÅRL ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter (K3 p. 8.8). (Större företag)
- En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när uppgift om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 38 § ÅRL (K3 p. 8.9). (Större företag)

- Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 39 § punkt 1 ÅRL avses
 - skattepliktiga ersättningar till anställda som har redovisats som kostnad under räkenskapsåret, och
 - årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar (K3 p. 8.10). (Större företag)
- Med sociala kostnader enligt 5 kap. 39 § punkt 2 ÅRL avses
 - årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
 - allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
 - årets sociala avgifter till följd av avtal,
 - pensionskostnader, samt
 - årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel (K3 p. 8.11). (Större företag)
- Har företaget valt att redovisa både pension och särskild löneskatt i samma post i balansräkningen får den särskilda löneskatten ingå i förändringen av företagets avsättningar för pensionsförpliktelser. (K3 p. 8.11)
- Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 40 § första stycket ÅRL ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 8.10. Upplysning om löner och andra ersättningar till den grupp som avses i 5 kap. 40 § första stycket 1 avser endast sådan ersättning som erhållits i egenskap av funktionär (K3 p. 8.12). (Större företag)
- Med tantiem och därmed jämställd ersättning enligt 5 kap. 40 § andra stycket ÅRL avses vinstandelar och bonus (K3 p. 8.13). (Större företag)
- Med andra personer i företagets ledning enligt 5 kap. 44 § ÅRL avses personer i företagets ledningsgrupp. (K3 p. 8.14). (Större företag)
- Med avgångsvederlag eller liknande förmåner enligt 5 kap. 44 § ÅRL avses förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavare vid förtida avgång från befattningen (K3 p. 8.15). (Större företag)
- Om det i uppgiften om pensionskostnader enligt 5 kap. 39 § 2 ÅRL ingår kostnader till följd av ett sådant avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner som avses i 5 kap. 44 § samma lag, ska företaget lämna upplysning om detta. Har företaget redovisat en avsättning till följd av avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner ska företaget lämna upplysning om detta (K3 p. 8.16). (Större företag)

I större företag ska viss upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen om företagets verksamhet inom forskning och utveckling, bland annat om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna. Det kan inkludera kostnader i denna kontoklass.

Observera

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed,

Inkomstskatt

om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Vad gäller personalkostnader av olika slag finns inga särskilda skatterättsliga regler vad gäller avdragstidpunkten. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Särskilda regler finns för pensionskostnader.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

5 kap. 20, 37–44 §§ om noter

K2

K2 kap. 7 om kostnader

K2 p. 16.6–16.18 om pensioner

K2 p. 17.10 om semesterlöneskuld

K2 p. 18.9 om noter

K3

K3 p. 2.17–2.18 om kostnadsdefinition

K3 p. 8.7–8.16 om noter

K3 kap. 26 om aktierelaterade ersättningar

K3 kap. 28 om ersättningar till anställda

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar

Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar

Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar

77

I kontogruppen redovisas nedskrivningar av immateriella och materiella anläggningstillgångar samt vissa omsättningstillgångar. Dessutom innehåller kontogruppen återföringar av nedskrivningar.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 77.

Kontonummer	Kontonamn
7710	Nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar
7720	Nedskrivningar av byggnader och mark
7730	Nedskrivningar av maskiner och inventarier
7740	Nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar
7760	Återföring av nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar
7770	Återföring av nedskrivningar av byggnader och mark
7780	Återföring av nedskrivningar av maskiner och inventarier
7790	Återföring av nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar

Konto-
gruppens
innehåll

Anläggningstillgångar

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än anskaffningsvärde reducerat med ackumulerade avskrivningar, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. En goodwill som har skrivits ned får inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar ska redovisas i resultaträkningen. (4 kap. 5 § ÅRL)

Omsättningstillgångar

Exceptionellt stora nedskrivningar på varulager eller kundfordringar redovisas i posten Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar. Posten används endast undantagsvis.

Allmänt



**Bokslut
enligt K2**

Se även *Allmänt* ovan.

Nedskrivningar**Avskrivningsenhet**

Varje avskrivningsenhet ska nedskrivningsprövas för sig. (K2 p. 10.32)

Avtal om avyttring

En anläggningstillgång ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 10.33)

Nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till högst fem år ska skrivas ned om det är uppenbart att nedskrivning behövs. (K2 p. 10.34)

Nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år

Maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar med en nyttjandeperiod som uppgår till mer än fem år ska skrivas ned om

- tillgångens nytta för företaget har minskat avsevärt till följd av en inträffad händelse (nedskrivningsindikation) som innebär att tillgångens funktion eller användbarhet i företaget har minskat, och
- tillgångens nytta för företaget inte kan antas bli återställd senast två år efter det att nedskrivningsindikationen inträffade. (K2 p. 10.35)

Belopp till vilket nedskrivning ska ske

Vid nedskrivning ska tillgången skrivas ned antingen till det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år eller till det verkliga värdet, om det värdet uppenbart är lägre. Företaget får skriva ned tillgången till ett högre värde än det värde tillgången skulle ha haft om avskrivning skett med en nyttjandeperiod på fem år, om företaget kan visa att tillgången har ett högre verkligt värde. (K2 p. 10.36)

Är det uppenbart att värdet på en byggnad, markanläggning eller mark på balansdagen betydligt understiger det redovisade värdet, ska företaget göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget och skriva ned tillgången till detta värde. (K2 p. 10.37)

Återföring av nedskrivningar

En nedskrivning ska återföras endast om skälet för nedskrivningen inte finns kvar. (K2 p. 10.38)

En återföring av en nedskrivning får inte medföra att tillgången får ett högre värde jämfört med om avskrivning skett på det ursprungliga avskrivningsunderlaget. (K2 p. 10.39)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

Definitioner

En kassagenererande enhet är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. (K3 p. 27.4)

Återvinningsvärdet är för en tillgång eller en kassagenererande enhet det högsta av verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärdet. (K3 p. 27.5)

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader är det pris som ett företag beräknar kan erhållas vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen. (K3 p. 27.6)

Nyttjandevärdet är nuvärdet av framtida kassaflöden som en tillgång eller en kassagenererande enhet väntas ge upphov till. (K3 p. 27.7)

Vid fastställandet av nyttjandevärdet beräknas nuvärdet genom att

- uppskatta de framtida kassaflöden som tillgången eller den kassagenererande enheten ger upphov till i den löpande verksamheten samt när den avyttras eller utangeras, och
- diskontera de framtida kassaflödena.

In- och utbetalningar av inkomstskatter får inte ingå i nyttjandevärdet. (K3 p. 27.8)

Nedskrivningar

Ett företag ska skriva ned en tillgång endast om återvinningsvärdet är lägre än tillgångens redovisade värde. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet. (K3 p. 27.2)

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en tillgångs värde är lägre än dess redovisade värde. Finns det en sådan indikation ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde. Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. (K3 p. 27.3)

För mer information om nedskrivningsprövning, se K3 p. 27.9–27.13.

Återföring av nedskrivning

Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av återvinningsvärdet vid den senaste nedskrivningen har förändrats. (K3 p. 27.14)

För mer information om återföring av nedskrivning, se K3 p. 27.15–27.17.

Särskilt om goodwill

Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska goodwill fördelas på var och en av de kassagenerande enheter som väntas bli gynnade av förvärvet. (K3 p. 27.18)

I det fall goodwill inte kan fördelas på kassagenerande enheter ska företaget separera goodwill hänförligt till företag som integrerats och till företag som inte integrerats. Är goodwillposten hänförlig till ett företag som integrerats ska återvinningsvärdet beräknas för hela gruppen av integrerade företag. Är goodwillposten hänförlig till ett förvärvat företag som inte integrerats ska återvinningsvärdet i sin helhet beräknas för det förvärvade företaget. (K3 p. 27.19)

Noter

- Årets nedskrivningar av immateriella och materiella anläggningstillgångar ingår i den upplysning om förändringar i dessa poster som bland annat framgår av instruktionerna till *konto 1020–1060*.

Observera

I denna kontogrupp redovisas endast nedskrivningar som avser anläggningstillgångar som även fortsättningsvis ska användas i företaget. Utrangering av immateriella och materiella anläggningstillgångar betraktas enligt K2 som en försäljning av anläggningstillgången till priset noll. Utrangeringar redovisas därför på konto 7970.

Inkomstskatt

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På kostnadssidan finns ett flertal särskilda bestämmelser, exempelvis bestämmelserna om värdeminskningssavdrag för inventarier och byggnader. Är det inte fråga om tillgångar som klassificeras som näringsstillgångar vid beskattningen, t.ex. lagertillgångar eller kundfordringar, medges inte avdrag för nedskrivning. Denna ska således återföras i inkomstdeklarationen.

Om det skattemässiga värdet på samtliga inventarier överstiger det verkliga värdet på dessa, får ytterligare avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Läs mer**ÅRL**

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 5 § ÅRL om nedskrivningar

K2

K2 p. 10.32–10.39 om nedskrivningar

K3
K3 kap. 27 om nedskrivningar

IL
18 kap. 18 § IL om lågt verkligt värde (nedskrivning)

Avskrivningar enligt plan

78

Konto-
gruppens
innehåll

Immateriella och materiella anläggningstillgångar ska skrivas av över den beräknade nyttjandetiden. I kontogruppen redovisas avskrivningar på materiella och immateriella anläggningstillgångar.

Skillnaden mellan planmässiga och skattemässiga avskrivningar redovisas som bokslutsdisposition, se kontogrupp 88.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 78.

Kontonummer	Kontonamn
7810	Avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar
7820	Avskrivningar på byggnader och markanläggningar
7830	Avskrivningar på maskiner och inventarier
7840	Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet

Avskrivningar

Allmänt

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas.

Avskrivningar ska redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl och är förenligt med kraven på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild i 2 kap. 2 och 3 §§ ÅRL. (4 kap. 4 § ÅRL)

I bokens fördjupningsdel finns avsnitt om avskrivningar och värde-minskningsavdrag, se sidan 398 samt om komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 407.

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut
enligt K2

Avskrivningar
Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången men får bestämmas enligt de lätttnadsregler som K2 anger i punkterna 10.27, 10.28, 10.30 och 10.31 (se nedan). (K2 p. 10.20)

Enskild eller gemensam avskrivning

Varje anläggningstillgång ska skrivas av för sig. (K2 p. 10.21)

Delar av en anläggningstillgång som tillsammans utgör *en* anläggningstillgång ska skrivas av gemensamt. Mark, markinventarier, markanläggning, byggnad, byggnadsinventarier och tillkommande utgifter avseende dessa tillgångar utgör separata avskrivningsenheter och ska skrivas av var för sig. Övriga tillkommande utgifter utgör inte separata avskrivningsenheter. (K2 p. 10.22)

När avskrivning ska ske

Avskrivning ska påbörjas det år tillgången tas i bruk. När det gäller byggnad som förvärvas får avskrivning påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. Avskrivning behöver inte göras det år tillgången avyttras. (K2 p. 10.23)

Avskrivning när redovisat värde understiger verkligt värde

Avskrivning ska göras även om tillgångens redovisade värde understiger dess verkliga värde. (K2 p. 10.24)

Restvärde

Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor. Avskrivning får även göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet. Denna metod ska då tillämpas på samtliga delposter av samma slag (läs mer i Srf U 4). Det fastställda restvärdet ska motsvara vad företaget förväntas få för tillgången efter nyttjandeperiodens slut efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska fastställas i anskaffningstidpunktens rådande prisnivå.

Restvärde får dock inte beaktas vid avskrivning av byggnader eller om företaget skriver av immateriella anläggningstillgångar, maskiner, inventarier, förbättringsutgifter på annans fastighet eller markanläggningar enligt K2:s lättnadsregler. (K2 p. 10.25)

Omprövning av avskrivningsplan

Fastställd avskrivningsplan ska omprövas endast om nedskrivning gjorts eller om planen är uppenbart felaktig (K2 p. 10.26). Se även Srf U 6 Omprövning av avskrivningsplan (K2).

Avskrivning på fem år

Nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar, maskiner och inventarier får bestämmas till fem år (läs mer i Srf U 4). (K2 p. 10.27)

Förbättringsutgifter

Nyttjandeperioden för förbättringsutgifter på annans fastighet får bestämmas till

- 10 år för täckdiken, samt
- 20 år för annan förbättring. (K2 p. 10.28)

Mark

Mark får inte skrivas av. (K2 p. 10.29)

Markanläggningar

Nyttjandeperioden för markanläggningar får bestämmas till

- 10 år för täckdiken och skogsvägar, samt
- 20 år för övriga markanläggningar. (K2 p. 10.30)

Byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad

Nyttjandeperioden för byggnad, tillbyggnad och aktiverad ombyggnad får bestämmas till vad som följer av Skatteverkets allmänna råd om värdeminskningssavdrag för byggnader. (K2 p. 10.31)

Skatteverkets avskrivningsprocent är som följer:

Byggnadstyp		Procentsats
Småhus		2
Parkeringshus		3
Varuhus		3
Hotell		3
Restaurant		3
Kiosk		5
Övriga hyreshus		2
Ekonomibyggnader	Växthus, silor, kylhus	5
	Övriga	4
Kraftverksbyggnader	Värme	4
	Vatten	2
Industribyggnader	Som inte är inrättade för speciellt ändamål	4
	Övriga industribyggnader som endast har en begränsad användbarhet för annat ändamål, t.ex. bensinstationer, kyl- och fryshus, mejerier, slakthus, sågverk och tegelbruk	5
Specialbyggnader		3
Övriga byggnader		4

Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod. (K2 p. 10.41 och p. 10.43)

Se även *Allmänt* ovan.

Bokslut enligt K3

Avskrivning av immateriella anläggningstillgångar

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod. (K3 p. 17.12)

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter får inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller de juridiska

rättigheterna. Kan denna period förlängas, ska nyttjandeperioden innefatta förlängningsperioden eller förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att företaget kan förlänga avtalet utan betydande utgifter. Nyttjandeperioden för andra tillgångar får inte fastställas till längre tid än tio år. (K3 p. 18.18)

Avskrivningsbart belopp

Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. (K3 p. 18.19)

Restvärde

Ett företag ska anta att restvärdet för en immateriell anläggningstillgång är noll. Detta gäller inte om det finns

- ett åtagande av tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut, eller
- en aktiv marknad för tillgången och tillgångens restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt det är sannolikt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod. (K3 p. 18.20)

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperiod är

- den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller
- det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag. (K3 p. 17.16)

Omprövning av nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 18.21)

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas. (K3 p. 18.22)

Val av avskrivningsmetod

Företaget ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den immateriella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar. Kan inte den förväntade förbrukningen av tillgångens framtida ekonomiska fördelar fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska företaget tillämpa en linjär avskrivningsmetod. Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 18.23)

Avskrivning av materiella anläggningstillgångar

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod. (K3 p. 17.12)

Nyttjandeperiod

Nyttjandeperiod för en materiell anläggningstillgång är den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett

företag, eller det antal tillverkade enheter eller motsvarande som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag. (K3 p. 17.16)

Komponenter

Har en tillgång delats upp på olika komponenter ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod (s.k. komponentavskrivning). I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden. (K3 p. 17.13)

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning, se sidan 407.

Avskrivningsbart belopp

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde. (K3 p. 17.14)

Restvärde

Restvärde är det belopp ett företag förväntas erhålla för en tillgång efter nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen. Restvärdet ska uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå. (K3 p. 17.15)

Omprövning av nyttjandeperiod

Nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 17.17)

När avskrivning ska påbörjas

Avskrivning av en materiell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk och upphöra när tillgången tas bort från balansräkningen. Avskrivningen får inte upphöra för en materiell anläggningstillgång som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion. (K3 p. 17.18–17.19)

Val av avskrivningsmetod

Företaget ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den materiella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar. Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående balansdag. (K3 p. 17.20)

Finansiell leasing

En leasad tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal ska av leasetagaren skrivas av enligt reglerna i K3 om avskrivning av tillgångar av motsvarande slag. Kan det inte med rimlig grad av säkerhet fastställas att äganderätten kommer att övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden, ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden eller nyttjandeperioden om den är kortare. (K3 p. 20.11)

I juridisk person får alla finansiella leasingavtal redovisas som operationella leasingavtal. (K3 p. 20.29)

Noter

- Årets avskrivningar av immateriella och materiella anläggningstillgångar ingår i den upplysning om förändringar i dessa poster som bland annat framgår av instruktionerna till *konto 1020–1060*.

Inkomstskatt

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På kostnadssidan finns ett flertal särskilda bestämmelser, exempelvis bestämmelserna om värdeminskningssavdrag för inventarier. Tillämpar företaget räkenskapsenlig avskrivning ska alla företag utom de som upprättar förenklat årsbokslut redovisa skillnaden mellan den planenliga avskrivningen och det skattemässiga värdeminskningssavdraget som en överavskrivning, se vidare konto 2110 m.fl. och fördjupningsavsnittet om avskrivningar och värdeminskningssavdrag sidan 398.

För egenupparbetade immateriella anläggningstillgångar finns inga särskilda skatterättsliga regler varför god redovisningssed styr det skattemässiga värdeminskningssavdraget.

Vad gäller byggnader finns särskilda skatterättsliga regler om värdeminskningssavdrag. I många fall görs motsvarande avdrag i redovisningen som skattemässigt varför någon korrigering i inkomstdeklarationen inte behövs.

Observera att har utgifter för ombyggnad dragits av vid beskattningen enligt 19 kap. 2 § IL och aktiverats i redovisningen ska avskrivning på dessa ombyggnadsåtgärder inte dras av vid beskattningen.

Läs mer**ÅRL**

2 kap 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 4 § ÅRL om avskrivningar

K2

K2 kapitel 10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K3

K3 kapitel 17 och 18 om avskrivning

K3 kapitel 20 om leasingavtal

K3 kapitel 27 om nedskrivning

IL

18 kap. IL om inventarier

19 kap. IL om byggnader

2 kap. IL om markanläggningar

Srf konsulterna

Srf U 4 Avskrivningar på maskiner, inventarier och immateriella anläggningstillgångar – femårsregeln enligt K2

Srf U 6 Omprovning av avskrivningsplan (K2)

Övriga rörelsekostnader

Övriga rörelsekostnader

I kontogrupp 79 redovisas övriga rörelsekostnader. För dessa poster gäller i mångt och mycket samma som för poster i kontogrupp 39 Övriga rörelseintäkter.

Övriga rörelsekostnader är sekundära kostnader i företagets normala verksamhet, t.ex.:

- realisationsförlust vid försäljning och utrangering av icke-finansiella anläggningstillgångar samt
- valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär.

Redovisade belopp (anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar) på anläggningar som avyttrats under året bokas bort från kontogrupperna 10–12.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 79.

Kontonummer	Kontonamn
7940 (Ej K2)	Orealiserad positiv/negativ värdeförändring på säkringsinstrument
7960	Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär
7970	Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar
7990	Övriga rörelsekostnader

Orealiserade positiva/negativa värdeförändringar på säkringsinstrument

Kontot krediteras för positiva värdeförändringar på säkringsinstrument som innehas för valutasäkring av kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekaraktär för att motverka negativa värdeförändringar på den säkrade posten i den mån valutakursdifferensen bokats på konto 7960 och säkringen är effektiv. Se också konteringsinstruktionen till konto 7960 Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär.

Kontot debiteras också för negativa värdeförändringar på säkringsinstrument som innehas för säkring av kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekaraktär men där säkringen inte är effektiv. I sådana fall bokförs den positiva värdeförändringen på posten på konto 3960 Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär.

79

Konto-
gruppens
innehåll

7940

Kontots
innehåll



Bokslut enligt K3 För värdering av finansiella instrument till verkligt värde, se vidare kap. 12 i K3.

Inkomstskatt Derivat utgör kapitaltillgångar om inte innehavaren bedriver handel med derivatinstrument. Värdeförändring ska därför inte tas upp som intäkt eller dras av som kostnad utan vinst- eller förlustberäkning görs först när derivatet avyttras. Se konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag.

7960 Valutakursdifferenser på fordringar och skulder av rörelsekaraktär

Kontots innehåll Valutakursförluster som har samband med kortfristiga fordringar och skulder av rörelsekaraktär samt på företagets eventuella innehav av utländsk valuta.

Allmänt Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan får omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta står i överensstämmelse med överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild enligt 2 kap. 2–3 §§ ÅRL. (4 kap. 13 § ÅRL)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om redovisning av valutakursdifferenser.

Bokslut enligt K2 Se även *Allmänt* ovan.

En långfristig fordran i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. (K2 p. 11.8)

Kortfristiga fordringar i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs. Den del av en fordran som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot värderas till terminskursen. (K2 p. 13.5)

En skuld i utländsk valuta ska räknas om till balansdagens kurs. Den del av en skuld som är säkrad med ett terminskontrakt ska däremot räknas om till terminskursen. (K2 p. 17.8)

Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär ingår i posten Övriga rörelsekostnader i resultaträkningen (K2 p. 4.4)

Bokslut enligt K3 Se även *Allmänt* ovan.

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferenser ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshandelsen. (K3 p. 30.7)

Den del av en realisations- eller omräkningsvinst (eller -förlust) från en icke-monetär post som är hänförlig till valutakursförändringar ska redovisas på samma sätt som vinsten eller förlusten. (K3 p. 30.8)

Kundfordringar och leverantörsskulder värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Normalt görs samma värdering i redovisningen och någon skattemässigt justering behövs inte.

Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valuta-säkringsåtgärd för en sådan skuld, ska denna tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att

- samma värde används i redovisningen, och
- värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

När betalning erhålls för en kundfordran eller skulden betalas ska den vinst eller förlust som uppstår tas upp respektive dras av.

Inkomstskatt

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

4 kap. 13 § ÅRL om omräkning av monetära tillgångar och skulder

Läs mer

K2

K2 p. 11.8 om omräkning av långfristiga fordringar

K2 p. 13.5 om omräkning av kortfristiga fordringar

K2 p. 17.8 om omräkning av skulder

K3

K3 kap. 30 om effekter av ändrade valutakurser

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar och skulder i utländsk valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar

7970

Förlust vid avyttring av anläggningstillgångar som utgör immateriella anläggningstillgångar, byggnader och mark samt maskiner och inventarier som ingår i kontogrupperna 10–12.

Kontots innehåll

I bokens fördjupningsdel finns ett avsnitt om fastighetsöverlåtelse, se sidan 388.

Bokslut enligt K2

Tidpunkt för redovisning av realisationsförlust

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget. (K2 p. 6.6)

Vid försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde. (K2 p. 7.13)

Väsentliga risker och förmåner övergår enligt följande:

Försäljning av	Väsentliga risker och förmåner övergår
immateriell tillgång	när äganderätten övergår civilrättsligt
fastighet	normalt vid tillträdet
övriga materiella anläggningstillgångar som hämtas av köparen	när tillgången hämtas
övriga materiella anläggnings-tillgångar som transporteras till köparen på köparens risk	när tillgången överlämnas till fraktföretaget
övriga materiella anläggnings-tillgångar som transporteras till köparen på säljarens risk	när fraktföretaget överlämnar tillgången till köparen

Realisationsförlust vid försäljning av en fastighet som är anläggningstillgång får redovisas på kontraktsdagen. (K2 p. 7.12)

Utrangering

En utrangering av en immateriell eller en materiell anläggningstillgång ska redovisas som kostnad när tillgången inte längre kan brukas och företaget inte avser att reparera eller sälja tillgången. (K2 p. 7.14)

Bokslut enligt K3

Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell eller immateriell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens redovisade värde. (K3 p. 17.22, 18.27)

Ett företag ska inte längre redovisa en immateriell eller materiell anläggningstillgång i balansräkningen

- vid utrangering eller avyttring, eller
- när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska samma regler som vid försäljning av varor tillämpas, se kontogrupp 30–34. (K3 p. 17.21, 18.26)

- Försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar ingår i den upplysning om förändringar i dessa poster som bland annat framgår av instruktionerna till konto 1020–1060.

Noter

Vid försäljning av fastigheter är det enligt K2 tillåtet att tillämpa skattemässiga regler för redovisning av förlusten, dvs. att redovisa försäljningen på kontraktsdagen (K2 p. 7.12). Detta är inte tillåtet enligt K3 men där hanteras de skattemässiga aspekterna genom redovisning av aktuell skatt på den kapitalvinst som skattemässigt redovisas under ett räkenskapsår men återfinns som realisationsvinst i redovisningen det påföljande året.

Observera

En utrangering innebär att anläggningstillgången inte längre kan brukas och företaget har inte som avsikt att reparera eller sälja tillgången. En sådan ska enligt K2 redovisas som en försäljning till värde noll vilket är anledningen att förluster till följd av utrangeringar ska redovisas här.

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. De viktigaste är reglerna om kapitalvinster på kapitaltillgångar. Med *kapitaltillgångar* för aktiebolag och andra juridiska personer avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

Inkomstskatt

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar,
- inventarier, och
- patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även om de inte förvärvats från någon annan.

Inkomsten från försäljning av inventarier och immateriella tillgångar ska skattemässigt tas upp som intäkt när den redovisas i resultaträkningen. Beträffande fastigheter, som inte är lagertillgångar, gäller de särskilda reglerna om beräkning av kapitalvinst och kapitalförlust. De innebär att kapitalförlusten ska dras av som kostnad det beskattningsår då förlusten är definitiv, normalt när tillgången avyttras. Kapitalförlusten beräknas enligt reglerna i IL och kan således skilja sig från den realisationsförlust som redovisas.

Läs mer**K2**

K2 p. 7.12 om försäljning av immateriella och materiella anläggningstillgångar

K2 kap. 9–10 om immateriella och materiella anläggningstillgångar

K3

K3 kap. 17 om materiella anläggningstillgångar

K3 kap. 18 om immateriella tillgångar

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

7990**Övriga rörelsekostnader****Kontots innehåll**

Övriga utgifter för vilka några särskilda konton inte lagts upp inom kontogruppen.

Bokslut enligt K2

Se tillämpliga regler för andra rörelsekostnader i kontoklass 40–79.

Bokslut enligt K3

Se relevanta tillämpliga för andra rörelsekostnader i kontoklass 40–79.

Inkomstskatt

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Vad gäller löpande kostnader finns inga särskilda skatterättsliga regler om avdragstidpunkten. Det innebär att den periodisering som sker i redovisningen ska ligga till grund för beskattningen. Såväl den skattskyldige som Skatteverket är bundna av den periodisering företaget gjort i sin redovisning.

Finansiella poster

Resultat från andelar i koncernföretag

Resultat från andelar i koncernföretag

80

Konto-
gruppens
innehåll

I kontogruppen redovisas företagets samlade inkomster och utgifter från koncernföretag t.ex. erhållna utdelningar, andelar i handelsbolags resultat och realisationsresultat. I kontogruppen redovisas dock inte ränteintäkter och räntekostnader avseende koncernföretag eller koncernbidrag.

Dessutom redovisas i kontogruppen nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar av andelar i koncernföretag. Dessa poster redovisas enligt K2-regler i egen post i resultaträkningen.

Kontogruppen omfattar följande konton:

Kontonummer	Kontonamn
8010	Utdelning på andelar i koncernföretag
8020	Resultat vid försäljning av andelar i koncernföretag
8030	Resultatandelar från handelsbolag (dotterföretag)
8070	Nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag
8080	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag

Koncerndefinition, se *konto 1310*.

Allmänt

Se även *Allmänt* ovan.

Inkomst, intäkt

En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets eget kapital. Tillskott från företagets ägare är inte en inkomst.

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 6.4)

Väsentliga risker och förmåner

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Bokslut
enligt K2

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av K2. (K2 p. 6.6)

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. (K2 p. 8.4)

Insatsemission

Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 8.5)

Utdelning

Vinstutdelning på andelar i dotterföretag ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag, får redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när andelsägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (s.k. anteciperad utdelning). (K2 p. 19.13)

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företags andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. (K2 p. 19.6)

Nedskrivning

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång jämföras med ett värde beräknat enligt de metoder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning. (K2 p. 19.7)

Är värdet på andelar i ett koncernföretag som är anläggningstillgång noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. (K2 p. 19.8)

Andelar i ett koncernföretag och ett gemensamt styrt företag som är anläggningstillgång och andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 19.9)

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen. (K2 p. 19.10)

Koncernbidrag

Erhållna och lämnade koncernbidrag enligt 35 kap. IL ska redovisas som bokslutsdisposition. Ett erhållet koncernbidrag ska således inte redovisas som resultat från andelar i koncernföretag. (K2 p. 4.4)

Se även *Allmänt* ovan.

Bestämmande inflytande enligt 1 kap. 4 § ÅRL innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Vid bedömningen av om ett moderföretag har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av finansiella instrument som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras till röstberättigade egetkapitalinstrument. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten. (K3 p. 9.2)

Om det skattepliktiga resultatet på andelar i handelsbolag inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet får det skattepliktiga resultatet användas. (K3 p. 9.9 andra stycket)

Utdelning från andelar i dotterföretag ska redovisas som intäkt oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får dock redovisa utdelningen på dessa andelar som intäkt när ägarens rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (s.k. anteciperad utdelning). (K3 p. 9.10)

Aktieägartillskott

Aktieägartillskott ska inte bokföras på detta konto. I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Ett tillskott som ett företag lämnar utan att få emitterade aktier eller andra kapitalinstrument i utbyte, ska redovisas som en ökning av andelens redovisade värde. Ett tillskott som ett företag erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra kapitalinstrument i utbyte, ska redovisas som en ökning av eget kapital. Detta gäller inte koncernbidrag enligt 35 kap. IL. (K3 p. 6.4)

En återbetalning av ett lämnat tillskott enligt K 3 p. 6.4, ska redovisas som en minskning av andelens redovisade värde. En återbetalning av

Bokslut enligt K3

ett erhållet tillskott enligt p. 6.4 ska redovisas som en minskning av eget kapital när beslut om återbetalning har fattats. (K3 p. 6.5)

Koncernbidrag

Erhållna och mottagna koncernbidrag enligt 35 kap. 1L ska redovisas som bokslutsdisposition. Ett mottaget koncernbidrag ska således inte redovisas som resultat från andelar i koncernföretag. Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får dock redovisas som en ökning av andelens värde. (K3 p. 6.6)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Utdelning

Utdelning ska redovisas som intäkt när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts. (K3 p. 23.28)

Nedskrivning

För regler avseende nedskrivning av andelar i koncernföretag, se K3 kap. 27.

Noter

Enligt ÅRL

Upplysning ska lämnas om ackumulerade avskrivningar. Särskild uppgift ska lämnas om nedskrivning av finansiell anläggningstillgång som skrivits ned trots att det inte kan antas att värdenedgången är bestående. (5 kap. 8 § 5 ÅRL)

Inkomstskatt

Näringsbetingade andelar

Utdelning som ett företag mottar är som utgångspunkt skattepliktig. Om andelen är näringsbetingad är utdelningen skattefri. En andel är näringsbetingad om den ägs av bl.a. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag. Vidare ska andelen vara kapitaltillgång hos innehavaren och uppfylla någon av följande förutsättningar:

- Andelen är inte marknadsnoterad.
- Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.
- Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Även kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar är skattefri och förlust inte avdragsgill.

Om ett företag avyttrar andelar som inte är näringsbetingade (s.k. kapitalplacersandelar) med förlust får förlusten dras av enbart mot kapitalvinster på delägarätter, den s.k. aktiefållan. Förlusten får alltså inte kvittas mot andra rörelsevinster.

Vidare gäller att om exempelvis ett aktiebolag eller en kooperativ förening äger en andel i ett svenskt handelsbolag anses andelen som näringsbetingad vid avyttring av densamma. Det innebär att kapitalvinst är skattefri och kapitalförlust inte avdragsgill.

Endast verkliga kapitalförluster får dras av. En nedskrivning av en kapitaltillgång får därför inte dras av.

Andelar i handelsbolag

Handelsbolag utgör inget skattesubjekt och är därför inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Dessa beskattas hos delägaren utifrån samma beskattningsregler som gäller för delägaren. Reglerna om näringsbetingade andelar gäller därför även handelsbolag till den del detta bolag ägs av en juridisk person. Om exempelvis ett aktiebolag eller en kooperativ förening äger en andel i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning från ett aktiebolag, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen.

K2

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intresseföretag

K3

K3 kap. 25 om låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivning

IL

24 kap. 12–22 §§ IL om näringsbetingade andelar

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

48 kap. 25–28 §§ IL om kapitalförluster (aktiefållan)

Läs mer

Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

Resultat från andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i

81

Resultat från andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Konto- gruppens innehåll

I kontogruppen redovisas företagets samlade inkomster och utgifter från intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i. Det kan t.ex. vara erhållna utdelningar, andelar i handelsbolags resultat och realisationsresultat. I kontogruppen redovisas däremot inte ränteintäkter och räntekostnader avseende intresseföretag, gemensamt styrda företag eller övriga företag som det finns ett ägarintresse i. Dessutom redovisas i kontogruppen nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar av andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i. Dessa poster redovisas enligt K2-regler i egen post i resultaträkningen.

Kontogruppen omfattar följande konton:

Kontonummer	Kontonamn
8110	Utdelning på andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8120	Resultat vid försäljning av andelar i intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8130	Resultatandelar från handelsbolag (intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i)
8170	Nedskrivningar av andelar från och långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8180	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Hela kontogruppen underindelas och hänförs till bilaga 2 och 3 i ÅRL enligt följande:

Konto-nummer	Kontonamn	Post i resultaträkningen
8111	Utdelningar på andelar i intresseföretag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8112	Utdelningar på andelar i gemensamt styrda företag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8113	Utdelningar på andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8116	Emissionsinsats, intresseföretag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8117	Emissionsinsats, gemensamt styrda företag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8118	Emissionsinsats, övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8121	Resultat vid försäljning av andelar i intresseföretag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8122	Resultat vid försäljning av andelar i gemensamt styrda företag	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8123	Resultat vid försäljning av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8131	Resultatandelar från handelsbolag (intresseföretag)	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8132	Resultatandelar från handelsbolag (gemensamt styrda företag)	Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8133	Resultatandelar från handelsbolag (övriga företag som det finns ett ägarintresse i)	Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
8171	Nedskrivning av andelar i intresseföretag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8172	Nedskrivning av långfristiga fordringar hos intresseföretag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

Konto-nummer	Kontonamn	Post i resultaträkningen
8173	Nedskrivning av andelar i gemensamt styrda företag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8174	Nedskrivning av långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8176	Nedskrivningar av andelar övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8177	Nedskrivningar av långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8181	Återföringar av nedskrivningar av andelar i intresseföretag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8182	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8183	Återföringar av nedskrivningar av andelar i gemensamt styrda företag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8184	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8186	Återföringar av nedskrivningar av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
8187	Återföringar av nedskrivningar av långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

Allmänt

För ÄRL:s bestämmelser, se *konto 1330*.

I resultaträkningen särredovisas enligt årsredovisningslagen

- Intäkter från intresseföretag och gemensamt styrda företag
- Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i

Bokslut enligt K2

Se även *Allmänt* ovan.

Inkomst, intäkt

En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets eget kapital. (K2 p. 6.2)

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 6.4)

Väsentliga risker och förmåner

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av K2. (K2 p. 6.6)

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. (K2 p. 8.4)

Insatsemission

Erhållen emissionsinsats som redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 8.5)

Utdelning

Vinstutdelning på andelar i intresseföretag ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas. (K2 p. 19.13 första stycket)

Vinstutdelning, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas. Vinstutdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits. (K2 p. 8.6)

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. (K2 p. 19.6)

Nedskrivning

Vid en nedskrivningsprövning ska det redovisade värdet på andelar i ett intresseföretag jämföras med ett värde beräknat enligt de me-

toder som används vid värdering av företag. En tillfällig resultatförsämring behöver inte leda till någon nedskrivning. (K2 p. 19.7)

Är värdet på andelar i ett intresseföretag noll kronor på balansdagen ska tillgången alltid skrivas ned till noll kronor. Överstiger värdet noll kronor behöver nedskrivning inte göras om tillgångens värde understiger det redovisade värdet med mindre än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Nedskrivning ska dock alltid göras om det sammanlagda värdet på företagets finansiella anläggningstillgångar på balansdagen understiger deras sammanlagda redovisade värde med mer än det lägsta av 25 000 kronor och 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. (K2 p. 19.8)

Andelar i ett intresseföretag ska skrivas ned till nettoförsäljningsvärdet, om avtal om avyttring finns på balansdagen och avyttringen kommer att ge upphov till en realisationsförlust. (K2 p. 19.9)

Återföring av nedskrivning

En nedskrivning ska återföras till den del värdet på tillgången har ökat jämfört med värdet vid nedskrivningen. Värdet ska beräknas på samma sätt som vid nedskrivningen. (K2 p. 19.10)

Bokslut enligt K3

Se även *Allmänt* ovan.

K3 har ännu inte uppdaterats med anledning av ändringarna 1/1 2016 i ÅRL. I sak torde det inte bli några väsentliga förändringar avseende texten nedan. Det måste däremot notera att K3 inte tar upp det faktum att företagen i resultaträkningen ska dela upp kontogrupp 81 på två olika rader.

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar ägarföretagets andel av handelsbolagets resultat. Om det skattepliktiga resultatet inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas. (K3 p. 14.12)

Utdelning

Utdelning från andelar i ett intresseföretag ska redovisas som intäkt oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter förvärvstidpunkten. (K3 p. 14.13)

Insatsemission

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. (K3 p. 14.14)

Nedskrivning

För regler avseende nedskrivning av andelar i intresseföretag, se K3 kap. 27.

Enligt ÅRL

- Uppgift ska lämnas om årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivning har gjorts av en finansiell anläggningstillgång trots att värdenedgången inte kan antas vara bestående. (5 kap. 8 § första stycket 5 ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Noter

Utdelning som ett företag mottar är som utgångspunkt skattepliktig. Om andelen är näringsbetingad är utdelningen skattefri. En andel är näringsbetingad om den ägs av bl.a. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag. Vidare ska andelen vara kapitaltillgång hos innehavaren och uppfylla någon av följande förutsättningar:

- Andelen är inte marknadsnoterad.
- Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget.
- Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det

Även kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar är skattefri och förlust inte avdragsgill.

Om ett företag med förlust avyttrar andelar som inte är näringsbetingade får förlusten dras av enbart mot kapitalvinster på delägarätter i den s.k. aktiefållan. Förlusten får alltså inte kvittas mot andra rörelsevinster.

Vidare gäller att om exempelvis ett aktiebolag eller en kooperativ förening äger en andel i ett svenskt handelsbolag anses andelen som näringsbetingad vid avyttring av densamma. Det innebär att kapitalvinst är skattefri och kapitalförlust inte avdragsgill.

Endast verkliga kapitalförluster får dras av. En nedskrivning av en kapitaltillgång får därför inte dras av.

Andelar i handelsbolag

Handelsbolag utgör inget skattesubjekt och är därför inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Dessa beskattas hos delägaren utifrån samma beskattningsregler som gäller för delägaren. Reg-

Inkomstskatt

lerna om näringsbetingade andelar gäller därför även handelsbolag till den del detta bolag ägs av en juridisk person. Om exempelvis ett aktiebolag eller en kooperativ förening äger en andel i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen.

Läs mer**K2**

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intresseföretag

K3

K3 kap. 25 om låneutgifter

K3 kap. 27 om nedskrivning

IL

24 kap. 12–22 §§ IL om näringsbetingade andelar

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

48 kap. 25–28 §§ IL om kapitalförluster (aktiefållan)

Resultat från övriga finansiella
anläggningstillgångar

Resultat från övriga värdepapper och lång-
fristiga fordringar (anläggningstillgångar)

82

I kontogruppen redovisas nettot av intäkter och kostnader från fö-
retagets övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstill-
gångar t.ex. ränteintäkter, utdelningar, positiva och negativa valuta-
kursdifferenser samt realisationsresultat.

Dessutom redovisas i kontogruppen nedskrivningar och återföringar
av nedskrivningar av övriga värdepapper och fordringar som är an-
läggningstillgångar. Dessa poster redovisas enligt K2-regler i egen
post i resultaträkningen.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 82.

Kontonummer	Kontonamn
8210	Utdelning på andelar i andra företag
8220	Resultat vid försäljning av värdepapper i och långfristiga fordringar hos andra företag
8230	Valutakursdifferenser på långfristiga fordringar
8240	Resultatandelar från handelsbolag (andra företag)
8250	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos och värdepapper i andra företag
8260	Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos koncernföretag
8270	Nedskrivningar av innehav av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag
8280	Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag
8290 (Ej K2)	Värdering till verkligt värde, anläggningstillgångar

Inkomst, intäkt

En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot
för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets
eget kapital. Tillskott eller insättning från företagets ägare är inte en
inkomst. (K2 p. 6.2)

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som an-
getts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 6.4)

Konto-
gruppens
innehåll

Bokslut
enligt K2

Väsentliga risker och förmåner

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av K2. (K2 p. 6.6)

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. (K2 p. 8.4)

Insatsemission

Erhållen emissionsinsats ska redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 8.5)

Utdelning

Vinstutdelning, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas. Vinstutdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits. (K2 p. 8.6)

Handelsbolag

Det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras dels med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen, dels med de uttag och tillskott som företaget gjort under året. (K2 p. 19.6)

Ränta

Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser. (K2 p. 8.7)

Bokslut enligt K3

Ränta ska redovisas som intäkt enligt effektivräntemetoden när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda. (K3 p. 23.28)

Utdelning ska redovisas som intäkt när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts. (K3 p. 23.28)

Leasing

En leasegivare ska fördela den finansiella intäkten enligt ett finansiellt leasingavtal så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering i ett leasingavtal. Finns en indikation på att det uppskattade, ej garanterade restvärde som 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. (K3 p. 20.18)

Se även K3 p. 20.20.

Valutakursdifferenser

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferensen ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshandelsen. (K3 p. 30.7)

Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar

Se kontogrupp 13 Finansiella anläggningstillgångar samt kap. 27 i K3.

Enligt ÅRL

- Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultattposter som avser långfristiga fordringar på koncernföretag. (ÅRL bil. 2–3 p. 17 respektive 14)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL. (K2 p. 19.16)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Noter

Kapitaltillgångar

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På inkomstsidan finns få särskilda bestämmelser i IL. De viktigaste är reglerna om kapitalvinster på kapitaltillgångar, se vidare konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Med kapitaltillgångar avses bl.a. andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Värdeförändring på kapitaltillgångar ska inte tas upp eller dras av utan kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas när tillgångarna avyttras. Det innebär att en nedskrivning i redovisningen inte får någon skattemässig effekt utan en justering ska göras i inkomstdeklarationen.

Kapitalvinsten beräknas enligt genomsnittsmetoden och vid avyttring av marknadsnoterade andelar får omkostnadsbeloppet be-

Inkomstskatt

stämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av.

Fordringar i utländsk valuta

Fordringar i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Har en fordran värderats till ett annat värde än anskaffningsutgiften ska en justering göras när fordringen avyttras. Om fordringen har värderats till ett högre värde än anskaffningsutgiften, ska denna ökas med mellanskillnaden. Om fordringen har värderats till ett lägre värde än anskaffningsutgiften, ska denna minskas med mellanskillnaden.

Andelar i handelsbolag

Handelsbolag utgör inget skattesubjekt och är därför inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Dessa beskattas hos delägaren utifrån samma beskattningsregler som gäller för delägaren.

Ränta m.m.

Några särskilda periodiseringsregler i IL finns inte för utdelning, ränta och annan avkastning från kapitaltillgångar utan inkomsten tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänförs till enligt god redovisningssed.

Läs mer**K2**

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intresseföretag

K3

K3 kap. 25 om låneutgifter

IL

5 kap. om handelsbolag

14 kap. 2 § IL bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

83

Konto-
gruppens
innehåll

I kontogruppen redovisas resultat från finansiella omsättningstillgångar t.ex. ränteintäkter, utdelningar, positiva och negativa valutakursdifferenser samt realisationsresultat vid avyttring av finansiella omsättningstillgångar.

Dessutom redovisas i kontogruppen nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar av kortfristiga placeringar (8370 och 8380). Dessa poster redovisas i egen post i resultaträkningen.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 83.

Kontonummer	Kontonamn
8310	Ränteintäkter från omsättningstillgångar
8320 (Ej K2)	Värdering till verkligt värde, omsättningstillgångar
8330	Valutakursdifferenser på kortfristiga fordringar och placeringar
8340	Utdelningar på kortfristiga placeringar
8350	Resultat vid försäljning av kortfristiga placeringar
8360	Övriga ränteintäkter från koncernföretag
8370	Nedskrivningar av kortfristiga placeringar
8380	Återföringar av nedskrivningar av kortfristiga placeringar
8390	Övriga finansiella intäkter

Inkomst, intäkt

En inkomst är det som ett företag tar emot eller kommer att ta emot för egen räkning till följd av en transaktion och som ökar företagets eget kapital. Tillskott eller insättning från företagets ägare är inte en inkomst.

Företag ska redovisa varje transaktion för sig. En transaktion ska dock redovisas i delar om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden. (K2 p. 6.2)

Vid betalning med likvida medel är inkomsten det belopp som angetts i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 6.4)

Bokslut
enligt K2

Väsentliga risker och förmåner

Ett företag ska redovisa en inkomst som intäkt om

- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Endast den del av inkomsten som hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en intäkt det räkenskapsåret om inte annat framgår av K2. (K2 p. 6.6)

Realisationsresultat

Vid avyttring av finansiella tillgångar ska intäkten minskas med tillgångens redovisade värde och nettot redovisas i resultaträkningen. (K2 p. 8.4)

Insatsemission

Erhållen emissionsinsats som redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut om insatsemissionen. (K2 p. 8.5)

Redovisning i resultaträkningen

Vinstutdelning, med undantag av utdelning som beräknats i förhållande till den omfattning i vilken andelsägaren har deltagit i företagets verksamhet, ska normalt redovisas som intäkt när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas. Vinstutdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelningen har erhållits. (K2 p. 8.6)

Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser. (K2 p. 8.7)

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelseintäkt. (K2 p. 8.8)

Bokslut enligt K3**Ränta ska redovisas som intäkt enligt effektivräntemetoden när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda. (K3 p. 23.28)**

Utdelning ska redovisas som intäkt när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts. (K3 p. 23.28)

Valutakursdifferenser

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferensen ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshandeln. (K3 p. 30.7)

ÅRL

- Upplysning ska lämnas om ränteintäkter och liknande resultatposter som avser kortfristiga fordringar på och andelar i koncernföretag som är omsättningstillgång. (ÅRL bil. 2–3)

Noter**Enligt K2 utöver ÅRL:s krav**

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL. (K2 p. 19.18)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Kapitaltillgångar

Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. På inkomstsidan finns få särskilda bestämmelser i IL. De viktigaste är reglerna om kapitalvinster på kapitaltillgångar, se vidare konto 1350 Andelar och värdepapper i andra företag. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, kundfordringar och liknande tillgångar.

Inkomstskatt

Fordringar, förutom kundfordringar, klassificeras normalt som kapitaltillgångar. Detta gäller även fordran på grund av avyttring av inventarier och fastigheter. Värdeförändring på kapitaltillgångar ska inte tas upp eller dras av utan kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas när tillgångarna avyttras. Det innebär att en nedskrivning i redovisningen inte får någon skattemässig effekt utan en justering ska göras i inkomstdeklarationen.

Kundfordringar och andra tillgångar i näringsverksamheten

Är det en kundfordran eller liknande tillgång ska värdeförändringen tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed.

Fordringar i utländsk valuta

Fordringar i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Är det fråga om en kapitaltillgång som värderats till ett annat värde än anskaffningsutgiften ska en justering göras när fordringen avyttras. Om fordringen har värderats till ett högre värde än anskaffningsutgiften, ska denna ökas med mellanskillnaden. Om fordringen har värderats till ett lägre värde än anskaffningsutgiften, ska denna minskas med mellanskillnaden.

Är det fråga om näringstillgång, exempelvis kundfordran, och motsvarar fordrans skattemässiga värde innan betalningen dess redovisade värde behöver någon skattemässig justering inte ske.

Ränta m.m.

Några särskilda periodiseringsregler i IL finns inte för utdelning, ränta och annan avkastning utan inkomsten tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed.

Läs mer***K2***

K2 kap. 6 om rörelseintäkter

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intresseföretag

K3

K3 kap. 25 om låneutgifter

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

25 kap. 2–3 §§ IL om avyttring av kapitaltillgångar

***Nedskrivningar av finansiella
anläggningstillgångar och kortfristiga
placeringar***

Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar bokförs löpande på konton i följande kontogrupper:

80 Resultat från andelar i koncernföretag

81 Resultat från andelar i intresseföretag

82 Resultat från övriga värdepapper och långfristiga fordringar

83 Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter

Dessa kontogrupper behandlas i separata avsnitt.

Räntekostnader och liknande resultatposter

84

Räntekostnader och liknande resultatposter

Konto- gruppens innehåll

I kontogruppen redovisas resultat från finansiella skulder, t.ex. räntor på lån, positiva och negativa valutakursdifferenser samt dröjsmålsräntor på leverantörsskulder.

I kontogruppen redovisas företagets räntekostnader som avser lånat, i rörelsen investerat kapital och företagets kreditutnyttjande i olika former inklusive leverantörskrediter. Även kostnader för upptagande av nya lån liksom löpande kostnader för dessa lån bokförs i kontogruppen.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 84.

Kontonummer	Kontonamn
8410	Räntekostnader för långfristiga skulder
8420	Räntekostnader för kortfristiga skulder
8430	Valutakursdifferenser på skulder
8440	Erhållna räntebidrag
8450 (Ej K2)	Orealiserade värdeförändringar på skulder
8460	Räntekostnader till koncernföretag
8480 (Ej K2)	Aktiverade ränteutgifter
8490	Övriga skuldrelaterade poster

Bokslut enligt K2

Utgift, kostnad

En utgift är det som ett företag lämnar eller kommer att lämna till följd av en transaktion och som minskar företagets eget kapital. En överföring till företagets ägare som direkt minskat företagets eget kapital är inte en utgift.

Vid betalning med likvida medel är utgiften det belopp som anges i en faktura, ett avtal eller liknande handling. (K2 p. 7.3)

Ett företag ska redovisa en utgift som en kostnad om inte en tillgång ska redovisas. Endast den del av utgiften som enligt punkterna 7.5–7.8 (se nedan) hör till det räkenskapsår för vilket årsredovisningen upprättas är en kostnad det räkenskapsåret. (K2 p. 7.4)

Offentliga stöd

Stöd som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 6.30 andra stycket)

Räntekostnader

Ränta ska redovisas det räkenskapsår som räntan avser. (K2 p. 8.7)

Dröjsmålsränta som utgör ett oväsentligt belopp får redovisas som rörelsekostnad. (K2 p. 8.8)

Förändring av avsättningar

En återföring eller en förändring i avsättningens redovisade värde ska redovisas i den kostnadspost som avsättningen hänför sig till. Den del av förändringen av en avsättnings redovisade värde som beror på nuvärdesberäkning ska dock redovisas i posten Räntekostnader och liknande resultatposter. (K2 p. 16.15)

Låneutgifter är ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital. (K3 p. 25.2) Exempel på låneutgifter är räntekostnader beräknade enligt effektivräntemetoden, räntedelen i finansiella leasingavtal och valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i utländsk valuta till den del valutakursdifferensen kan anses utgöra en justering av räntekostnad. (K3 p. 25.2 kommentar)

Låneutgifter ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till om företaget inte väljer att räkna in låneutgifterna i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar. (K3 p. 25.3)

Borttagande av skuld

Skillnaden mellan det redovisade värdet för en finansiell skuld, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda tillgångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (K3 p. 11.37)

Förändring av avsättningar

En förändring av det redovisade värdet på en avsättning till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som räntekostnad. (K3 p. 21.13)

Valutakursdifferenser

Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering eller omräkning av monetära poster ska som huvudregel redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppkommer, se även K3 punkt 30.9–30.11 eller 4 kap. 14 d § andra stycket ÅRL. (K3 p. 30.6)

Valutakursdifferenser ska redovisas antingen som en rörelsepost eller som en finansiell post utifrån den underliggande affärshandelsen. (K3 p. 30.7)

**Bokslut
enligt K3**

Noter***Enligt ÅRL***

- Upplysningar ska lämnas om räntekostnader och liknande resultatposter som avser skulder till koncernföretag. (ÅRL bil. 2–3 p. 17 respektive 14)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL. (K2 p. 19.18)

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- K3 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

**Inkomst-
skatt*****Ränteutgifter***

I IL finns särskilda avdragsbegränsningsregler för vissa ränteutgifter avseende skuld till företag inom en intressegemenskap. En tillämpning av bestämmelserna aktualiseras i första hand vid skuld till utländska intressebolag.

Vid beräkning av resultatet ska utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om det inte finns någon särskild bestämmelse i IL. Några särskilda periodiseringsregler i IL finns inte för ränteutgifter.

Generell begränsning av ränteavdrag från och med 1 januari 2019

Från och med den 1 januari 2019 gäller en generell avdragsbegränsning för ränteavdrag i bolagssektorn. Uppkommer ett negativt räntenetto (skillnaden mellan ränteutgifter och ränteinkomster) får företaget dra av ett negativt räntenetto högst med ett belopp som motsvarar 30 procent av ett beräknat avdragsunderlag. Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten med tillägg för negativt räntenetto och avskrivningar, dvs. rörelsemåttet EBITDA. Att det är resultatet av näringsverksamheten innebär att skattemässiga justeringar ska göras för kostnader som inte ska dras av och intäkter som inte ska tas upp. En justering ska också göras för t.ex. periodiseringsfond, överskott på handelsbolagsandel och underskott (24 kap. 25 § IL).

Genom en förenklingsregel får ett negativt räntenetto dras av upp till ett belopp motsvarande fem miljoner kronor. Vid ränteberäkningen ska en del av leasingavgifterna vid finansiell leasing behandlas som ränta.

Skulder i utländsk valuta

Skulder i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Motsvarar skuldens skattemässiga värde innan betalningen dess redovisade värde behöver någon skattemässig justering inte ske.

Ackord

Se konto 2310 m.fl.

K2**Läs mer**

K2 kap. 7 om rörelsekostnader

K2 kap. 8 om finansiella poster m.m.

K2 kap. 20 om koncern- och intresseföretag

K3

K3 kap. 25 om låneutgifter

IL

14 kap. 2 § IL om bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed

14 kap. 8 § IL om fordringar i utländsk valuta

Bokslutsdispositioner

Erhållna koncernbidrag

Lämnade koncernbidrag

Förändring av periodiseringsfonder

Lämnad gottgörelse

Förändring av överavskrivningar

Övriga bokslutsdispositioner

88

Konto- gruppens innehåll

Bokslutsdispositioner

Som bokslutsdispositioner betraktas sådana vid årsbokslut vidtagna redovisningsåtgärder, som inte har direkt samband med affärshändelserna under året och inte heller utgör sådana avsättningar, avskrivningar eller nedskrivningar, som är att anse såsom erforderliga enligt lag eller god redovisningssed. Syftet med bokslutsdispositioner är att inom den gällande civil- och skattelagstiftningens gränser redovisa ett visst resultat till beskattning.

I vissa fall finns ett krav i skattelagstiftningen att motsvarande avdrag görs i redovisningen för att avdrag ska medges skattemässigt, exempelvis vid tillämpning av räknenskapsenlig avskrivning.

Följande tabell visar de konton som ingår i kontogrupp 88.

Kontonummer	Kontonamn
8810	Förändring av periodiseringsfond
8820	Mottagna koncernbidrag
8830	Lämnade koncernbidrag
8840	Lämnade gottgörelser
8850	Förändring av överavskrivningar
8860	Förändring av ersättningsfond
8890	Övriga bokslutsdispositioner

Allmänt

I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska sådan överskottsutdelning som avses i 10 kap. 1 § andra stycket 1 FL tas upp som en särskild kostnadspost. (3 kap. 7 § ÅRL)

I bokens fördjupningsdel finns ett särskilt avsnitt om aktieägartillskott och koncernbidrag.

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K2**

I resultaträkningen ska bokslutsdispositioner specificeras med följande rader:

- Erhållna koncernbidrag
- Lämnade koncernbidrag
- Förändring av periodiseringsfonder
- Förändring av överavskrivningar
- Övriga bokslutsdispositioner (K2 p. 4.4)

I balansräkningen ska obeskattade reserver specificeras med följande rader:

- Periodiseringsfonder
- Ackumulerade överavskrivningar
- Övriga obeskattade reserver (K2 p. 4.7)

Ett lämnat koncernbidrag ska redovisas som kostnad samma räkenskapsår som det mottagande företaget redovisar bidraget som intäkt. (K2 p. 19.15)

Se även *Allmänt* ovan.

**Bokslut
enligt K3**

Ett företag ska som huvudregel redovisa

- en uppskjuten skatteskuld för alla skattepliktiga temporära skillnader,
- en uppskjuten skattefordran för alla avdragsgilla temporära skillnader, och
- en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag. (K3 p. 29.19)

Temporär skillnad är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld. (K3 p. 29.14)

I juridisk person ska den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobeloppet i balansräkningen. Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen. (K3 p. 29.37)

Koncernbidrag enligt IL ska redovisas som bokslutsdisposition. Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får dock redovisas som en ökning av andelens redovisade värde. (K3 p. 6.6)

Numera ska alla företag som huvudregel redovisa koncernbidrag i resultaträkningen.

Observera

Notera att IL ställer krav på att det sker en förmögenhetsöverföring för att avdrag för lämnat koncernbidrag ska medges.

**Inkomst-
skatt****Koncernbidrag**

Ett koncernbidrag är en ren förmögenhetsöverföring mellan två koncernföretag. Det utgör inte ersättning för varor och tjänster som tillhandahålls givaren. Bestämmelserna finns enbart i skattelagstiftningen. Koncernbidrag får dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om moderföretaget äger mer än 90 procent av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och är

- ett svenskt aktiebolag,
- en svensk ekonomisk förening,
- en svensk sparbank,
- ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag,
- en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet, eller
- en svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet.

Med helägt dotterföretag avses det företag som ägs av moderföretaget enligt beskrivning ovan. Ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag enligt ovan, behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den verksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

Om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget krävs att utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget. Andelarna i dotterföretaget måste således vara näringsbetingade. Är andelarna lagertillgångar (exempelvis byggmästarsmittade) medges därför inte avdrag för lämnade koncernbidrag. Lämnas koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag krävs det bolagsrättsligt att det ryms inom utdelningsbara medel. Går bidraget från moderbolag till dotterbolag är det oklart om det krävs att det ryms inom utdelningsbara medel. Bidrag kan ges och tas emot under samma beskattningsår. Det räcker att bidraget bokförts som skuld respektive fordran för att avdrag ska medges skatterättsligt.

Lagerreserv

Skattemässigt medges schablonmässigt avdrag med högst 3 procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Är det fråga om djur i jordbruk är avdraget högst 15 procent. Skillnaden mellan det skattemässiga lagervärdet och det redovisade värdet kan redovisas separat som en obeskattad reserv.

Enligt en dom från Högsta förvaltningsdomstolen 2015 får en nedskrivning av djur dras av vid beskattningen bara om skillnaden redovisas som en reserv i räkenskaperna i det fall djuren klassificeras som omsättningstillgång. Har djuren redovisats som anläggningstillgång krävs däremot ingen nedskrivning i räkenskaperna för att avdrag ska medges.

Ackumulerade överavskrivningar

Ackumulerade överavskrivningar blir aktuellt när företaget skiljer på avskrivningar enligt nyttjandeperioden för tillgången (även benämnd plan) och skattemässiga avskrivningar. Detta är aktuellt framför allt när företaget tillämpar räkenskapsenlig avskrivning. Ett villkor för tillämpningen av denna metod är att avdraget i inkomstdeklarationen motsvarar avskrivningen i redovisningen.

Se vidare fördjupningsavsnittet angående avskrivning och värde-minskningsavdrag sidan 398.

Periodiseringsfonder

För att ge bolag möjlighet att utjämna resultatet mellan åren medges avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond. Juridiska personer medges avdrag med 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Juridiska personer som är skyldiga att upprätta en årsredovisning eller årsbokslut får göra avdrag endast om motsvarande avsättning görs i redovisningen. Det är dock möjligt att återföra en periodiseringsfond även om motsvarande återföring inte görs i redovisningen.

Ersättningsfond

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras av den som erhållit ersättning för t.ex. inventarier eller byggnader med anledning av brand eller annan olyckshändelse och har inkomst av näringsverksamhet. Avsättning kan också göras vid expropriation eller liknande.

Se också fördjupningsavsnittet om ersättningsfond sidan 418.

K2

K2 p. 4.4 om bokslutsdispositioner

K2 p. 19.15 om koncernbidrag

K3

K3 p. 6.6 om koncernbidrag

K3 kap. 19 om temporära skillnader och obeskattade reserver

IL

17 kap. 4 § IL om 97-procentsregeln

17 kap. 5 § IL om djurlager

18 kap. 13–14 §§ IL om räkenskapsenlig avskrivning

30 kap. IL om periodiseringsfonder

31 kap. IL om ersättningsfonder

35 kap. IL om koncernbidrag

Läs mer

Skatter

Skatt på årets resultat

Övriga skatter

8910 Skatt som belastar årets resultat

8920 Skatt på grund av ändrad beskattning

8930 Restituerad skatt

8940 Uppskjuten skatt

8980 Övriga skatter

Kontonas innehåll

På kontona redovisas inkomstskatt för de juridiska personer som beskattas för inkomst, t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar (inte handels- och kommanditbolag). Räkenskapsårets skattekostnad kan bestå av följande delbelopp:

- aktuell skattekostnad eller skatteintäkt för räkenskapsåret (konto 8910)
- justering av aktuell skatt för tidigare räkenskapsår (konto 8920–8930) p.g.a. ändrad beskattning.

Uppskjuten skatt redovisas inte av de företag som tillämpar K2-reglerna. Övriga företag som redovisar uppskjuten skatt kan använda konto 8940.

I bokens fördjupningsdel finns ett exempel om beräkning av skatteskuld i juridisk person, se sidan 417.

Allmänt

För regler avseende aktuell skatt, se instruktionerna till *konto 2510*.

För regler avseende uppskjutna och andra skatter, se instruktionerna till *konto 2240–2250*.

Bokslut enligt K2

Avsättning för uppskjuten skatt

En avsättning får inte göras för beräknad inkomstskatt som ska betalas i framtiden och som beror på skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs, en skulds eller en avsättnings redovisade värde och å andra sidan dess skattemässiga värde (uppskjuten skatt). (K2 p. 16.4)

Definitioner

Med inkomstskatter avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på företagets skattepliktiga resultat samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag vid utdelning till det rapporterande företaget. (K3 p. 29.2)

Skattekostnad eller skatteintäkt är summan av aktuell skatt och uppskjuten skatt. (K3 p. 29.3)

Aktuell skatt är inkomstskatt för innevarande räkenskapsår som avser årets skattepliktiga resultat och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats. (K3 p. 29.4)

Skattepliktigt resultat är det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkningen av aktuell skatt enligt gällande skatteregler. (K3 p. 29.5)

Uppskjuten skatt är inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser. (K3 p. 29.11)

Uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida inkomstskatt som hänför sig till avdragsgilla temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag. (K3 p. 29.12)

Uppskjuten skatteskuld är inkomstskatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som ska regleras i framtiden. (K3 p. 29.13)

Temporär skillnad är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld. (K3 p. 29.14)

Redovisning av aktuell skatt

Ett företag ska redovisa aktuell skatt i resultaträkningen, om inte skatten är hänförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot eget kapital. (K3 p. 29.8)

Aktuell skatt ska värderas till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per balansdagen. Beloppet får inte nuvärdeberäknas. (K3 p. 29.9)

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. (K3 p. 29.10)

Redovisning av uppskjuten skatt

Det skattemässiga värdet för en tillgång, skuld eller annat bestäms enligt gällande skatteregler. (K3 p. 29.15)

Upprättar ett företag separata inkomstdeklarationer för olika verksamheter bestäms skattemässiga värden enligt de skatteregler som gäller för respektive inkomstdeklaration. (K3 p. 29.16)

Bokslut enligt K3

Skattemässig värde

Se instruktionerna till *konto 2240–2250*.

Förändringar i uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran ska redovisas i resultaträkningen om inte förändringen är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital. (K3 p. 29.22)

Är ett företag som lämnar utdelning till ägare skyldigt att betala skatt för mottagarens räkning ska skatten redovisas mot eget kapital. (K3 p. 29.23)

För värdering av uppskjuten skatteskuld, se instruktionerna till *konto 2240–2250*.

Värderingen av en uppskjuten skattefordran ska omprövas varje balansdag så att den återspeglar aktuell bedömning av framtida skattepliktiga resultat. En värdeförändring till följd av en omprövning ska redovisas i resultaträkningen om förändringen inte är hänförlig till en post som redovisas i eget kapital. (K3 p. 29.30)

Noter**Enligt ÅRL**

- Större företag ska lämna upplysning om uppskjuten skatt. (5 kap. 36 § ÅRL)

Enligt K2 utöver ÅRL:s krav

- K2 kräver inga noter utöver kraven i ÅRL.

Enligt K3 utöver ÅRL:s krav

- Ett större 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. (K3 p. 29.34)
- Ett större företag ska lämna upplysningar om väsentliga temporära skillnader, skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag, inklusive belopp, som påverkar den uppskjutna skatteskulden eller uppskjutna skattefordran. (K3 p. 29.35)
- Ett större företag ska presentera en avstämning av hur väsentliga poster påverkat sambandet mellan räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat före skatt. Avstämningen ska framgå hur skattesatserna beräknats. Avstämningen kan göras enligt ett eller båda följande alternativ:
 - En avstämning mellan redovisat resultat före skatt multiplicerat med gällande skattesatser och räkenskapsårets skattekostnad eller skatteintäkt.
 - En avstämning mellan den gällande skattesatsen och den genomsnittliga effektiva skattesatsen. (K3 p. 29.36)

- I juridisk person ska den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till obeskattade reserver inte särredovisas. Obeskattade reserver redovisas med bruttobelopp i balansräkningen. Bokslutsdispositioner ska redovisas med bruttobelopp i resultaträkningen. (K3 p. 29.37)

Allmänna skatter, exempelvis bolagsskatt, är inte avdragsgill.

**Inkomst-
skatt**

ÅRL

3 kap. 9–10 §§ ÅRL om avsättningar

4 kap. 15 a ÅRL om värdering av avsättningar

5 kap. 36 § ÅRL (större företag) om uppskjuten skatt

Läs mer

K2

K2 kap. 16 om avsättningar

K3

K3 kap. 29 om inkomstskatter

5. Fördjupning

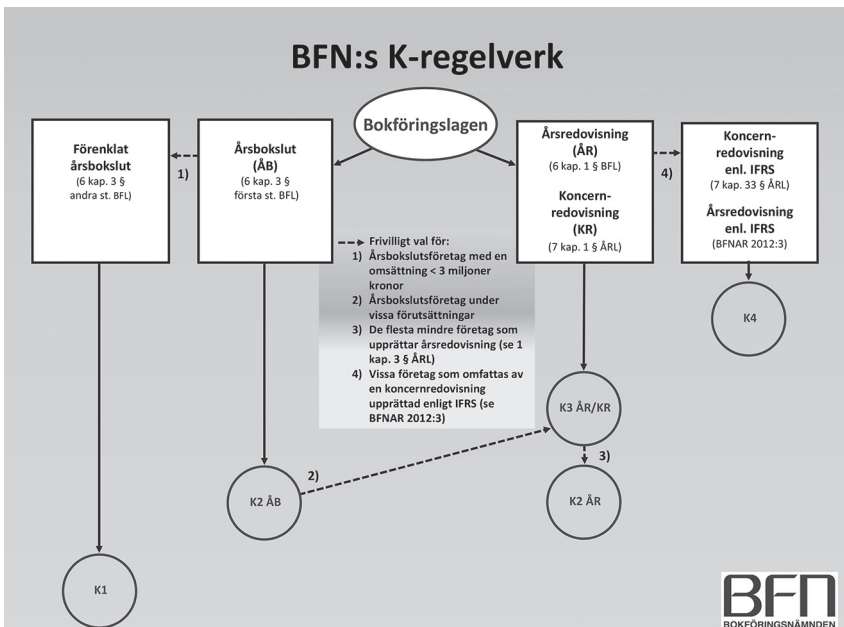
Lagar och normer för redovisning

Kompletterande normgivning

Redovisningslagarna, bokföringslagen (BFL) och årsredovisningslagen (ÅRL) är s.k. ramlagar. Det innebär att de inte reglerar redovisningen in i minsta detalj. I stället anger lagarna de ramar, inom vilka redovisningen ska ske. Detaljerna regleras genom en kompletterande normgivning.

K-regelverken

K-regelverken består av fyra kategorier av regelverk. Vilken kategori av regelverk ett företag får tillämpa framgår nedan.



Utgångspunkten är reglerna i bokföringslagen (BFL) som anger hur den löpande bokföringen för räkenskapsåret ska avslutas. Företag är antingen skyldiga eller kan i vissa fall välja att upprätta:

- ett förenklat årsbokslut
- ett årsbokslut
- en årsredovisning
- en koncernredovisning
- en koncernredovisning enligt IFRS regler

Bilden ovan visar hur den löpande bokföringen ska avslutas enligt BFL. Cirkelarna illustrerar K-projektets fyra kategorier av regel. Inom

varje kategori finns ett eller flera K-regelverk. Avsikten är att det inom respektive kategori ska finnas regelverk som innehåller samtliga regler som är relevanta.

Det är kraven i BFL eller de val som BFL medger som avgör vilket av K-regelverken som företaget ska respektive får tillämpa. De streckade pilarna i bilden visar vilka frivilliga val som flertalet av företagen kan göra. Enligt BFL ska t.ex. ett aktiebolag avsluta sin redovisning med en årsredovisning. Utgångspunkten är då att företaget ska tillämpa K3 ÅR/KR som är huvudalternativet när en årsredovisning upprättas. Är aktiebolaget ett mindre företag¹ enligt gränsvärdena i ÅRL, kan bolaget frivilligt välja att i stället upprätta årsredovisningen enligt K2 ÅR. Ett moderbolag som upprättar koncernredovisning får inte tillämpa K2 ÅR utan tillämpar K3 ÅR/KR eller K4.

Ramen för normerna i K3 ÅR/KR utgörs av ÅRL:s bestämmelser. En av utgångspunkterna vid utformningen av K3 ÅR/KR har varit International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). Normgivningsarbetet har också påverkats av sambandet mellan redovisning och beskattning, befintlig normgivning samt tillämpad redovisningspraxis.

K2 ÅR är ett frivilligt regelverk som mindre årsredovisningsföretag kan välja att tillämpa i stället för K3 ÅR/KR. Förutom den grundläggande förenklingen med samlade regler innehåller K2 ytterligare förenklingar jämfört med K3, bl.a. schablonregler med tydliga gränser, färre valmöjligheter, färre noter samt regler som ligger nära skattelagstiftningen.

Reglerna för företag som ska avsluta sin redovisning med ett årsbokslut finns i K-regelverket Årsbokslut. Regelverket ger förutsättningar att upprätta årsbokslutet på två sätt: antingen med tillämpning av de enklare reglerna i regelverket, dvs. K2-reglerna, eller med tillämpning av punkt 1.7 som gör det möjligt för vissa företag att tillämpa reglerna i K3 ÅR/KR. En tillämpning av punkt 1.7 innebär att ÅRL:s bestämmelser kan tillämpas fullt ut inom ramen för vad BFL anger.

K2-reglerna för årsbokslut överensstämmer i stora delar med reglerna i K2 ÅR. De skillnader som finns beror på att alla regler i ÅRL inte ska tillämpas på ett årsbokslut.

¹ Ett företag som uppfyller mer än ett av följande villkor är ett *större* företag:

- medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- företagets redovisade balansomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Även noterade företag är *större* företag.

Ett *mindre* företag är ett företag som inte är ett större företag (1 kap. 3 § ÅRL).

Ett årsbokslutsföretag som har en årlig nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor kan frivilligt välja att upprätta ett förenklat årsbokslut. Normgivningen för förenklade årsbokslut finns i K1-regelverken.

Exempel på årsredovisning upprättad enligt K2-regler

I det följande finns ett exempel på en årsredovisning upprättad enligt K2-regler. I slutet av avsnittet finns även exempel på en förkortad balansräkning och en förkortad resultaträkning enligt K2-regler.

Observera att mallen inte gör anspråk på att vara fullständig. Den ska endast ses som ett exempel på hur en årsredovisning *kan* se ut i ett K2 företag. För vissa poster och affärshändelser kan det finnas synpunkter om en tydligare presentation. Mallen innehåller också en del information som är frivillig. Det är till exempel inte tvingande att ange jämförelsetal i de flesta noter.

På t.ex. Bolagsverkets webbplats (bolagsverket.se) och srfredovisning.se (eller i boken *Srf Redovisning*) går det att hitta andra exempel på årsredovisningar upprättade enligt K2.

Kopplingar mellan enskilda rader i balans- och resultaträkning och konton finns i avsnittet *Kopplingar mellan BAS-konton och balans- och resultaträkning*, se sidan 371.

Årsredovisning

för

Aktiebolaget Kemiapparater

556999-9999

Räkenskapsåret 2024

Innehållsförteckning

Förvaltningsberättelse	2-3
Resultaträkning	4
Balansräkning	5-6
Noter	7-9

Styrelsen och verkställande direktören för Aktiebolaget Kemiapparater får härmed avge årsredovisning för räkenskapsåret 2024-01-01–2024-12-31.

FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE

Verksamheten

Allmänt om verksamheten

Bolaget började sin verksamhet 1974. Verksamheten omfattar tillverkning och försäljning av produkter för den kemiska industrin, varav Alfa och Beta är de viktigaste. Bolaget säljer också produkten Gamma, som köps från annat företag. Huvudkontoret ligger i Småstad, där företaget även har sitt säte i Småstad kommun. Tillverkningen sker både i Småstad och i Grannstad.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Under räkenskapsåret flyttades verksamheten i Grannstad till nya lokaler. Tillverknings- och försäljningsrätter för produkten Delta såldes för 500 000.

Flerårsöversikt (tkr)	2024	2023	2022	2021
Nettoomsättning (tkr)	10 150	8 250	7 310	6 870
Resultat efter finansiella poster (tkr)	485	164	130	181
Soliditet	11 %	8 %	15 %	18 %

Förändring i eget kapital

	Aktie- kapital	Reserv- fond	Balanserat resultat	Årets resultat	Totalt
Belopp vid årets ingång	100 000	5 000	– 70 000	79 000	114 000
Resultatdisposition enligt bolagsstämman:					
Balanseras i ny räkning			79 000	– 79 000	
Årets resultat				274 000	274 000
Belopp vid årets utgång	100 000	5 000	9 000	274 000	388 000

Resultatdisposition

Styrelsen föreslår att till förfogande stående vinstmedel (kronor):

balanserat resultat	9 000
årets vinst	274 000
	283 000
disponeras så att	
till aktieägare utdelas	50 000
i ny räkning överföres	233 000
	283 000

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 556999-9999

3 (9)

Styrelsen anser att förslaget är förenligt med försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § aktiebolagslagen enligt följande redogörelse:

Bolaget har en acceptabel soliditet som har ökat från föregående år. Det finns inga investeringsplaner utöver vad som normalt anskaffas under räkenskapsåret. Utdelningen utgör enbart 9,8 procent av utdelningsbart kapital (inklusive del av OR).

Företagets resultat och ställning i övrigt framgår av efterföljande resultat- och balansräkning med noter. Alla belopp anges i hela kronor.

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 556999-9999		4 (9)	
	Not	2024-01-01– 2024-12-31	2023-01-01– 2023-12-31
RESULTATRÄKNING			
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.			
Nettoomsättning		10 150 000	8 250 000
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning		550 000	125 000
Övriga rörelseintäkter		627 000	95 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		11 327 000	8 470 000
Rörelsekostnader			
Råvaror och förnödenheter		– 4 580 000	– 3 267 000
Handelsvaror		– 1 308 000	– 1 081 000
Övriga externa kostnader		– 999 000	– 730 000
Personalkostnader	2	– 3 150 000	– 2 653 000
Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar		– 340 000	– 210 000
Övriga rörelsekostnader		– 205 000	– 170 000
Summa rörelsekostnader		– 10 582 000	– 8 111 000
Rörelseresultat		745 000	359 000
Finansiella poster			
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar		3 000	8 000
Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter		12 000	7 000
Räntekostnader och liknande resultatposter		– 275 000	– 190 000
Summa finansiella poster		– 260 000	– 175 000
Resultat efter finansiella poster		485 000	184 000
Bokslutsdispositioner			
Förändring av periodiseringsfonder		– 70 000	– 25 000
Förändring av överavskrivningar		– 51 000	– 30 000
Summa bokslutsdispositioner		– 121 000	– 55 000
Resultat före skatt		364 000	129 000
Skatter			
Skatt på årets resultat		– 90 000	– 30 000
Årets resultat		274 000	99 000

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 556999-9999

5 (9)

	Not	2024-12-31	2023-12-31
BALANSRÄKNING			
TILLGÅNGAR			
Anläggningstillgångar			
<i>Materiella anläggningstillgångar</i>			
Byggnader och mark	3, 8	1 620 000	1 450 000
Maskiner och andra tekniska anläggningar	4	860 000	260 000
Inventarier, verktyg och installationer	5	240 000	100 000
<i>Summa materiella anläggningstillgångar</i>		2 720 000	1 810 000
<i>Finansiella anläggningstillgångar</i>			
Andra långfristiga värdepappersinnehav	6	–	250 000
<i>Summa finansiella anläggningstillgångar</i>		0	250 000
Summa anläggningstillgångar		2 720 000	2 060 000
Omsättningstillgångar			
<i>Varulager m.m.</i>			
Råvaror och förnödenheter		500 000	350 000
Varor under tillverkning		250 000	150 000
Färdiga varor och handelsvaror		750 000	300 000
<i>Summa varulager</i>		1 500 000	800 000
<i>Kortfristiga fordringar</i>			
Kundfordringar		1 393 000	937 000
Övriga fordringar		20 000	15 000
Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter		30 000	25 000
<i>Summa kortfristiga fordringar</i>		1 443 000	977 000
<i>Kassa och bank</i>			
Kassa och bank		110 000	170 000
<i>Summa kassa och bank</i>		110 000	170 000
Summa omsättningstillgångar		3 053 000	1 947 000
SUMMA TILLGÅNGAR		5 773 000	4 007 000

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 556999-9999		6 (9)	
	Not	2024-12-31	2023-12-31
BALANSRÄKNING			
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital			
<i>Bundet eget kapital</i>			
Aktiekapital		100 000	100 000
Reservfond		5 000	5 000
Summa bundet eget kapital		105 000	105 000
<i>Fritt eget kapital</i>			
Balanserat resultat		9 000	– 70 000
Årets resultat		274 000	79 000
Summa fritt eget kapital		283 000	9 000
Summa eget kapital		388 000	114 000
Obeskattade reserver			
Periodiseringsfonder		169 000	99 000
Ackumulerade överavskrivningar		121 000	70 000
Summa obeskattade reserver		290 000	169 000
Avsättningar			
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om trygghande av pensionsutfästelse m.m.		770 000	650 000
Övriga avsättningar		100 000	65 000
Summa avsättningar		870 000	715 000
Långfristiga skulder	7, 8		
Övriga skulder till kreditinstitut	9	2 093 000	1 513 000
Övriga skulder		200 000	200 000
Summa långfristiga skulder		2 293 000	1 713 000
Kortfristiga skulder			
Övriga skulder till kreditinstitut	9	50 000	40 000
Leverantörsskulder		805 000	601 000
Skatteskulder		130 000	35 000
Övriga skulder		472 000	315 000
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter		475 000	305 000
Summa kortfristiga skulder		1 932 000	1 296 000
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		5 773 000	4 007 000

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 556999-9999

7 (9)

NOTER

Not 1 Redovisningsprinciper

Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag.

Avskrivningar

Tillämpade avskrivningstider:

Kontorsbyggnader	25 år
Industribyggnader	20 år
Maskiner och andra tekniska anläggningar	8 år
Inventarier, verktyg och installationer	10 år

Inventarier, verktyg och installationer består i huvudsak av bilar. Vid fastställande av det avskrivningsbara beloppet för dessa har hänsyn tagits till beräknat restvärde.

Not 2 Medelantalet anställda

	2024	2023
Medelantalet anställda	7	7

Not 3 Byggnader och mark

	2024-12-31	2023-12-31
Ingående anskaffningsvärden	1 850 000	1 850 000
Inköp	270 000	–
Utgående anskaffningsvärden	2 120 000	1850 000
Ingående avskrivningar	– 400 000	– 320 000
Årets avskrivningar	– 100 000	– 80 000
Utgående avskrivningar	– 500 000	– 400 000
Redovisat värde	1 620 000	1 450 000

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 556999-99998 (9)

Not 4 Maskiner och andra tekniska anläggningar

	2024-12-31	2023-12-31
Ingående anskaffningsvärden	520 000	190 000
Inköp	790 000	330 000
Utgående anskaffningsvärden	1 310 000	520 000
Ingående avskrivningar	– 260 000	– 160 000
Årets avskrivningar	– 190 000	– 100 000
Utgående avskrivningar	– 450 000	– 260 000
Redovisat värde	860 000	260 000

Not 5 Inventarier, verktyg och installationer

	2024-12-31	2023-12-31
Ingående anskaffningsvärden	200 000	80 000
Inköp	190 000	120 000
Utgående anskaffningsvärden	390 000	200 000
Ingående avskrivningar	– 100 000	– 70 000
Årets avskrivningar	– 50 000	– 30 000
Utgående avskrivningar	– 150 000	– 100 000
Redovisat värde	240 000	100 000

Not 6 Andra långfristiga värdepappersinnehav

	2024-12-31	2023-12-31
Ingående anskaffningsvärden	250 000	250 000
Försäljningar/utrangeringar	– 250 000	–
Utgående anskaffningsvärde	0	250 000
Redovisat värde	0	250 000

Aktiebolaget Kemiapparater Org. nr 556999-9999

9 (9)

Not 7 Långfristiga skulder

	2024-12-31	2023-12-31
Ska betalas senare än 5 år efter balansdagen		
Skulder till kreditinstitut	230 000	100 000
Övriga skulder	50 000	30 000
Totalt	280 000	130 000

Not 8 Ställda säkerheter

Bolaget har ställt säkerhet i form av fastighetsinteckningar uppgående till 2 500 000 kronor och företagsinteckningar uppgående till 400 000 kronor.

Not 9 Skulder som avser flera poster

Av företagets totala banklån om 2 143 000 kronor redovisas 2 093 000 kronor som långfristig skuld och 50 000 kronor som kortfristig skuld.

Not 10 Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Under 2025 har bolaget förvärvat rätten att tillverka och försälja produkten Gamma, något som bedöms kunna väsentligt öka omsättningen.

Småstad 2025-03-29

Ada Andersson Beda Bengtsson

Inge Widare

Verkställande direktör

Min revisionsberättelse har lämnats 2025-04-01

Nils Granskare

Auktoriserad revisor

Exempel på förkortad resultaträkning enligt K2-regler

Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl.

	Not	2024	2023
RESULTATRÄKNING			
Nettoomsättning		10 150 000	8 250 000
Bruttoresultat		4 440 000	3 392 000
Personalkostnader	2	– 3 150 000	– 2 653 000
Avskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar		– 360 000	– 230 000
Övriga rörelsekostnader		– 205 000	– 170 000
Rörelseresultat		725 000	339 000
Finansiella poster			
Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar		15 000	15 000
Räntekostnader och liknande resultatposter		275 000	190 000
Summa finansiella poster		– 260 000	– 175 000
Resultat efter finansiella poster		465 000	164 000
Bokslutsdispositioner			
Förändring av periodiseringsfond		– 70 000	– 25 000
Förändring av överavskrivningar		– 51 000	– 30 000
Summa bokslutsdispositioner		– 121 000	– 55 000
Resultat före skatt		344 000	109 000
Skatt på årets resultat		– 90 000	– 30 000
Årets resultat		254 000	79 000

Exempel på förkortad balansräkning enligt K2-regler

	Not	2024-12-31	2023-12-31
BALANSRÄKNING			
TILLGÅNGAR			
Anläggningstillgångar			
Materiella anläggningstillgångar	3, 4, 5, 8	2 720 000	1 810 000
Finansiella anläggningstillgångar	6	–	250 000
Summa anläggningstillgångar		2 720 000	2 060 000
Omsättningstillgångar			
Varulager m.m.		1 500 000	800 000
Kortfristiga fordringar		1 443 000	977 000
Kassa och bank		110 000	170 000
Summa omsättningstillgångar		3 053 000	1 947 000
SUMMA TILLGÅNGAR		5 773 000	4 007 000
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital			
Bundet eget kapital			
Aktiekapital		100 000	100 000
Reservfond		5 000	5 000
Summa bundet eget kapital		105 000	105 000
Fritt eget kapital			
Balanserat resultat		9 000	– 90 000
Årets resultat		274 000	99 000
Summa fritt eget kapital		283 000	9 000
Summa eget kapital		388 000	114 000
Obeskattade reserver		290 000	169 000
Avsättningar		100 000	65 000
Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.		770 000	650 000
Långfristiga skulder	7, 8	2 293 000	1 713 000
Kortfristiga skulder		1 932 000	1 296 000
SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER		5 773 000	4 007 000

Kopplingar mellan BAS-konton och balans- och resultaträkning enligt K2

En grund för BAS-kontoplanens uppbyggnad är den logiska kopplingen till de lagreglerade uppställningsformerna för resultat- och balansräkningarna. Denna koppling har stora pedagogiska fördelar då man enkelt kan få en förståelse för hur kontostrukturen är kopplad till företagets årsbokslut/årsredovisning. Den underlättar dessutom möjligheterna att följa en affärshändelse från registreringen till dess slutliga plats i balans- och resultaträkningarna. I den följande tabellen framgår hur BAS-kontona är kopplade till uppställningsformerna för balans- och resultaträkning enligt K2 för ett aktiebolag och en ekonomisk förening.

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
		BALANSRÄKNING
		TILLGÅNGAR
Fordringar för tecknat men ej inbetalt aktiekapital	169x	Tecknat men ej inbetalt kapital
		Anläggningstillgångar
		Immateriella anläggningstillgångar
Koncessioner	102x	Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
Patent	103x	
Licenser	104x	
Varumärken	105x	
Hyresrätter, tomträtter och liknande	106x	Hyresrätter och liknande rättigheter
Goodwill	107x	Goodwill
Förskott för immateriella anläggningstillgångar	108x	Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar
		Materiella anläggningstillgångar
Byggnader	111x	Byggnader och mark
Mark	113x	
Tomter och obebyggda markområden	114x	
Markanläggningar	115x	
Maskiner och andra tekniska anläggningar	121x	Maskiner och andra tekniska anläggningar

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Inventarier och verktyg	122x	Inventarier, verktyg och installationer
Installationer	123x	
Bilar och andra transport medel	124x	
Datorer	125x	
Förbättringsutgifter på annans fastighet	112x	Förbättringsutgifter på annans fastighet
Övriga materiella anläggningstillgångar	129x	Övriga materiella anläggningstillgångar
Pågående nyanläggningar och förskott för byggnader och mark	118x	Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar
Pågående nyanläggningar och förskott för maskiner och inventarier	128x	
		Finansiella anläggningstillgångar
Andelar i koncernföretag	131x	Andelar i koncernföretag
Långfristiga fordringar hos koncernföretag	132x	Fordringar hos koncernföretag
Andelar i intresseföretag	1331	Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
Ackumulerade nedskrivningar av andelar i intresseföretag	1332	
Andelar i gemensamt styrda företag	1333	
Ackumulerade nedskrivningar av andelar i gemensamt styrda företag	1334	
Långfristiga fordringar hos intresseföretag	1341	Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos intresseföretag	1342	
Långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	1343	
Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	1344	
Andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1336	Ägarintressen i övriga företag
Ackumulerade nedskrivningar av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1337	
Långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1346	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
Ackumulerade nedskrivningar av långfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1347	
Andelar och värdepapper i andra företag	135x	Andra långfristiga värdepappersinnehav

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Lån till delägare eller närstående enligt ABL, långfristig del	136x	Lån till delägare eller närstående
Andra långfristiga fordringar	138x	Andra långfristiga fordringar
		Omsättningstillgångar
		Varulager m.m.
Lager av råvaror	141x	Råvaror och förnödenheter
Lager av tillsatsmaterial och förnödenheter	142x	
Lager av halvfabrikat	143x	Varor under tillverkning
Produkter i arbete	144x	
Lager av färdiga varor	145x	Färdiga varor och handelsvaror
Lager av handelsvaror	146x	
Övriga lagertillgångar	149x	Övriga lagertillgångar
Pågående arbeten	147x	Pågående arbete för annans räkning
Förskott för varor och tjänster	148x	Förskott till leverantörer
		Kortfristiga fordringar
Kundfordringar	151x	Kundfordringar
Växelfordringar	152x	
Kontraktsfordringar	153x	
Konsignationsfordringar	155x	
Fordringar för kontokort och kuponger	158x	
Kundfordringar hos koncernföretag	156x	Fordringar hos koncernföretag
Kortfristiga fordringar hos koncernföretag	166x	
Kundfordringar hos intresseföretag	1571	Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
Kundfordringar hos gemensamt styrda företag	1572	
Kortfristiga fordringar hos intresseföretag	1671	
Kortfristiga fordringar hos gemensamt styrda företag	1672	
Kundfordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1573	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
Kortfristiga fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i	1673	

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Kortfristiga fordringar hos anställda	161x	Övriga fordringar
Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)	163x	
Skattefordringar	164x	
Momsfordran	165x	
Andra kortfristiga fordringar	168x	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	162x	Upparbetad men ej fakturerad intäkt
Förutbetalda hyreskostnader	171x	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
Förutbetalda leasingavgifter	172x	
Förutbetalda försäkringspremier	173x	
Förutbetalda räntekostnader	174x	
Upplupna hyresintäkter	175x	
Upplupna ränteintäkter	176x	
Tillgångar av kostnadsnatur	177x	
Upplupna avtalsintäkter	178x	
Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	179x	
		Kortfristiga placeringar
Andelar i koncernföretag	186x	Andelar i koncernföretag
Andelar i börsnoterade företag	181x	Övriga kortfristiga placeringar
Obligationer	182x	
Konvertibla skuldebrev	183x	
Andra kortfristiga placeringar	188x	
Nedskrivning av kortfristiga placeringar	189x	
		Kassa och bank
Kassa	191x	Kassa och bank
Bank 1	192x	
Bank 2	193x	
Bank 3	194x	
Bankcertifikat	195x	
Koncernkonto i moderföretag	196x	
Särskilda bankkonton	197x	
Valutakonton	198x	

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Redovisningsmedel	199x	Redovisningsmedel
		EGET KAPITAL OCH SKULDER
		Eget kapital
(Aktiebolag)		<i>Bundet eget kapital</i>
Aktiekapital	2081	Aktiekapital
Ej registrerat aktiekapital	2082	Ej registrerat aktiekapital
Uppskrivningsfond	2085	Uppskrivningsfond
Reservfond	2086	Reservfond
Bunden överkursfond	2087	Bunden överkursfond
		<i>Fritt eget kapital</i>
Fri överkursfond	2097	Fri överkursfond
Balanserad vinst eller förlust	2091	Balanserat resultat
Erhållna aktieägartillskott	2093	
Egna aktier	2094	
Fusionsresultat	2095	
Vinst eller förlust från föregående år	2098	
Årets resultat	2099	Årets resultat
(Ekonomiska föreningar)		<i>Bundet eget kapital</i>
Medlemsinsatser	2083	Medlemsinsatser
Insatsemission	2087	
Förlagsinsatser	2084	Förlagsinsatser
Uppskrivningsfond	2085	Uppskrivningsfond
Fond yttre underhåll	2088	Fond yttre underhåll
Reservfond	2086	Reservfond
		<i>Fritt eget kapital</i>
Balanserad vinst eller förlust	2091	Balanserat resultat
Fusionsresultat	2095	
Vinst eller förlust från föregående år	2098	
Årets resultat	2099	Årets resultat
		<i>Obeskattade reserver</i>
Periodiseringsfonder	211x	Periodiseringsfonder
Periodiseringsfonder	212x	
Periodiseringsfonder	213x	
Ackumulerade över avskrivningar	215x	Ackumulerade överavskrivningar
Ersättningsfond	216x	Övriga obeskattade reserver
Övriga obeskattade reserver	219x	

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
		<i>Avsättningar</i>
Avsättningar för pensioner enligt tryggandelagen	221x	Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.
Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	223x	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
Avsättningar för garantier	222x	Övriga avsättningar
Övriga avsättningar för skatter	225x	
Övriga avsättningar	229x	
		<i>Långfristiga skulder</i>
Obligations- och förlagslån	231x	Obligationslån
Konvertibla lån och liknande	232x	
Checkräkningskredit	233x	Checkräkningskredit
Byggnadskreditiv	234x	Övriga skulder till kreditinstitut
Andra långfristiga skulder till kreditinstitut	235x	
Långfristiga skulder till koncernföretag	236x	Skulder till koncernföretag
Långfristiga skulder till intresseföretag	2371	Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag
Långfristiga skulder till gemensamt styrda företag	2372	
Långfristiga skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2373	Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
Övriga långfristiga skulder	239x	Övriga skulder
		<i>Kortfristiga skulder</i>
Checkräkningskredit, kortfristig	248x	Checkräkningskredit
Andra kortfristiga låneskulder till kreditinstitut	241x	Övriga skulder till kreditinstitut
Förskott från kunder	242x	Förskott från kunder
Pågående arbeten	243x	Pågående arbete för annans räkning
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	245x	Fakturerad men ej upparbetad intäkt
Leverantörsskulder	244x	Leverantörsskulder
Växelskulder	2492	Växelskulder
Leverantörsskulder till koncernföretag	246x	Skulder till koncernföretag
Kortfristiga skulder till koncernföretag	286x	

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Leverantörsskulder till intresseföretag	2471	Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag
Leverantörsskulder till gemensamt styrda företag	2472	
Kortfristiga skulder till intresseföretag	2871	
Kortfristiga skulder till gemensamt styrda företag	2872	
Leverantörsskulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2473	Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
Kortfristiga skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i	2873	
Skatteskulder	251x	Skatteskulder
Avräkning spelarrangörer	2491	Övriga skulder
Andra övriga kortfristiga skulder	2499	
Utgående moms, 25 %	261x	
Utgående moms, 12 %	262x	
Utgående moms, 6 %	263x	
Ingående moms	264x	
Redovisningskonto för moms	265x	
Punktskatter	266x	
Utgående moms på försäljning inom EU, OSS	267x	
Personalskatt	271x	
Lagstadgade sociala avgifter och särskild löneskatt	273x	
Avtalade sociala avgifter	274x	
Utmätning i lön, m.m.	275x	
Semestermedel	276x	
Övriga löneavdrag	279x	
Avräkning för factoring och belånade kontraktsfordringar	281x	
Kortfristiga skulder till anställda	282x	
Avräkning för annans räkning	283x	
Kortfristiga låneskulder	284x	
Avräkning för skatter och avgifter (skattekonto)	285x	
Skuld erhållna bidrag	288x	
Övriga kortfristiga skulder	289x	

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Upplupna löner	291x	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
Upplupna semesterlöner	292x	
Upplupna pensionskostnader	293x	
Upplupna lagstadgade sociala och andra avgifter	294x	
Upplupna avtalade sociala avgifter	295x	
Upplupna räntekostnader	296x	
Förutbetalda intäkter	297x	
Upplupna avtalskostnader	298x	
Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	299x	
RESULTATRÄKNING		
		Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.
Huvudintäkter – fria konton	30xx	Nettoomsättning
Huvudintäkter – fria konton	31xx	
Huvudintäkter – fria konton	32xx	
Huvudintäkter – fria konton	33xx	
Huvudintäkter – fria konton	34xx	
Fakturerade kostnader	35xx	
Rörelsens sidointäkter	36xx	
Intäktskorrigeringar	37xx	
Förändring av produkter i arbete	494x	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbeten för annans räkning
Förändring av lager av färdiga varor	495x	
Förändring av pågående arbeten, nedlagda kostnader	497x	
Aktiverat arbete för egen räkning	38xx	Aktiverat arbete för egen räkning
Övriga rörelseintäkter	39xx	Övriga rörelseintäkter

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
		Rörelsekostnader
Inköp av varor och material fria	40xx	Råvaror och förnödenheter
Inköp av varor och material fria	41xx	
Inköp av varor och material fria	42xx	[Kontona 40xx–47xx kopplas i handelsföretag till raden Handelsvaror i resultaträkningen.]
Inköp av varor och material fria	43xx	
Inköp av varor och material fria	44xx	
Inköp av varor och material fria	45xx	
Legoarbeten, under entreprenader	46xx	
Reduktion av inköpspriser	47xx	
Fri kontogrupp	48xx	
Förändring av lager av råvaror	491x	
Förändring av lager av tillsatsmaterial och förnödenheter	492x	
Förändring av lager av köpta halvfabrikat	4931	
Inköp av varor och material – fria	40xx	Handelsvaror
Inköp av varor och material – fria	41xx	
Inköp av varor och material – fria	42xx	[Kontona 40xx–47xx kopplas i tillverkande företag till raden Råvaror och förnödenheter i resultaträkningen.]
Inköp av varor och material – fria	43xx	
Inköp av varor och material – fria	44xx	
Inköp av varor och material – fria	45xx	
Legoarbeten, underentreprenader	46xx	
Reduktion av inköpspriser	47xx	
Fri kontogrupp	48xx	
Förändring av lager av handelsvaror	496x	
Förändring av lager av värdepapper	498x	

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Lokalkostnader	50xx	Övriga externa kostnader
Fastighetskostnader	51xx	
Hyra av anläggningstillgångar	52xx	
Energikostnader	53xx	
Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial	54xx	
Reparation och underhåll	55xx	
Kostnader för transportmedel	56xx	
Frakter och transporter	57xx	
Resekostnader	58xx	
Reklam och PR	59xx	
Övriga försäljningskostnader	60xx	
Kontorsmateriel och trycksaker	61xx	
Tele och post	62xx	
Företagsförsäkringar och övriga riskkostnader	63xx	
Förvaltningskostnader	64xx	
Övriga externa tjänster	65xx	
Fri kontogrupp	66xx	
Fri kontogrupp	67xx	
Inhyrd personal	68xx	
Övriga externa kostnader	69xx	
Löner till kollektivanställda	70xx	Personalkostnader
Fri kontogrupp	71xx	
Löner till tjänstemän och företagsledare	72xx	
Kostnadsersättningar och förmåner	73xx	
Pensionskostnader	74xx	
Sociala och andra avgifter enligt lag och avtal	75xx	
Övriga personalkostnader	76xx	

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Nedskrivning av immateriella anläggningstillgångar	771x	Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
Nedskrivning av byggnader och mark	772x	
Nedskrivning av maskiner och inventarier	773x	
Återföring av nedskrivningar av immateriella anläggningstillgångar	776x	
Återföring av nedskrivningar av byggnader och mark	777x	
Återföring av nedskrivningar av maskiner och inventarier	778x	
Avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar	781x	
Avskrivningar på byggnader och markanläggningar	782x	
Avskrivningar på maskiner och inventarier	783x	
Avskrivningar på förbättringsutgifter på annans fastighet	784x	
Nedskrivningar av vissa omsättningstillgångar	774x	Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
Återföring av nedskrivning av vissa omsättningstillgångar	779x	
Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	796x	Övriga rörelsekostnader
Förlust vid avyttring av immateriella och materiella anläggningstillgångar	797x	
Övriga rörelsekostnader	799x	
		Finansiella poster
Utdelning på andelar i koncernföretag	801x	Resultat från andelar i koncernföretag
Resultat vid försäljning av andelar i koncernföretag	802x	
Resultatandelar från handelsbolag (dotterföretag)	803x	

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Utdelningar på andelar i intresseföretag	8111	Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
Utdelningar på andelar i gemensamt styrda företag	8112	
Resultat vid försäljning av andelar i intresseföretag	8121	
Resultat vid försäljning av andelar i gemensamt styrda företag	8122	
Resultatandelar från handelsbolag (intresseföretag)	8131	
Resultatandelar från handelsbolag (gemensamt styrda företag)	8132	
Utdelning på andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	8113	Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
Resultat vid försäljning av andelar i övriga företag som det finns ett ägarintresse i	8123	
Resultatandelar från handelsbolag (övriga företag som det finns ett ägarintresse i)	8133	
Utdelning på andelar i andra företag	821x	Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar
Resultat vid försäljning av värdepapper i och långfristiga fordringar hos andra företag	822x	
Valutakursdifferenser på långfristiga fordringar	823x	
Resultatandelar från handelsbolag (andra företag)	824x	
Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos och värdepapper i andra företag	825x	
Ränteintäkter från långfristiga fordringar hos koncernföretag	826x	
Ränteintäkter från omsättningstillgångar	831x	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter
Valutakursdifferenser på kortfristiga fordringar och placeringar	833x	
Utdelningar på kortfristiga placeringar	834x	
Resultat vid försäljning av kortfristiga placeringar	835x	
Övriga ränteintäkter från koncernföretag	836x	
Övriga finansiella intäkter	839x	

Kontonamn	Kontonr	Post i ÅR – K2-regler
Nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag	807x	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos koncernföretag	808x	
Nedskrivningar av andelar från och långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	817x	
Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	818x	
Nedskrivningar av innehav av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag	827x	
Återföringar av nedskrivningar av andelar i och långfristiga fordringar hos andra företag	828x	
Nedskrivningar av kortfristiga placeringar	837x	
Återföringar av nedskrivningar av kortfristiga placeringar	838x	
Räntekostnader för långfristiga skulder	841x	Räntekostnader och liknande resultatposter
Räntekostnader för kortfristiga skulder	842x	
Valutakursdifferenser på skulder	843x	
Erhållna räntebidrag	844x	
Räntekostnader till koncernföretag	846x	
Övriga skulderrelaterade poster	849x	
		Bokslutsdispositioner
Mottagna koncernbidrag	882x	Erhållna koncernbidrag
Lämnade koncernbidrag	883x	Lämnade koncernbidrag
Förändring av periodiseringsfonder	881x	Förändring av periodiseringsfonder
Lämnade gottgörelser	884x	Lämnad gottgörelse (K2-EF)
Förändring av överavskrivningar	885x	Förändring av överavskrivningar
Förändring av ersättningsfond	886x	Övriga bokslutsdispositioner
Förändring av obeskattade intäkter	888x	
Övriga bokslutsdispositioner	889x	
		Skatter
Skatt som belastar årets resultat	891x	Skatt på årets resultat
Skatt på grund av ändrad beskattning	892x	
Restituerad skatt	893x	
Övriga skatter	898x	Övriga skatter
Resultat	899x	Årets resultat

SRU-koder

Inkomstdeklaration 2

Fält-kod	Rad Ink 2	Benämning	Konton i BAS 2024
		BALANSRÄKNING	
		Tillgångar	
		Anläggningstillgångar	
		Immateriella anläggningstillgångar	
7201	2.1	Koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter	10xx (exkl. 1088)
7202	2.2	Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	1088
		Materiella anläggningstillgångar	
7214	2.3	Byggnader och mark	11xx (exkl. 112x, 118x)
7215	2.4	Maskiner, inventarier och övriga materiella anläggningstillgångar	12xx (exkl. 128x)
7216	2.5	Förbättringsutgifter på annans fastighet	112x
7217	2.6	Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	118x, 128x
		Finansiella anläggningstillgångar	
7230	2.7	Andelar i koncernföretag	131x
7231	2.8	Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	133x (exkl. 1336 och 1337)
7233	2.9	Ägarintresse i övriga företag och andra långfristiga värdepappersinnehav	135x, 1336, 1337
7232	2.10	Fordringar hos koncern-, intresse- och gemensamt styrda företag	132x, 134x (exkl. 1346, 1347)
7234	2.11	Lån till delägare eller närstående	136x
7235	2.12	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i och Andra långfristiga fordringar	137x, 138x, 1346, 1347
		Omsättningstillgångar	
		Varulager	
7241	2.13	Råvaror och förnödenheter	141x, 142x
7242	2.14	Varor under tillverkning	144x
7243	2.15	Färdiga varor och handelsvaror	145x, 146x
7244	2.16	Övriga lagertillgångar	149x
7245	2.17	Pågående arbeten för annans räkning	147x
7246	2.18	Förskott till leverantörer	148x

Fält-kod	Rad Ink 2	Benämning	Konton i BAS 2024
		Kortfristiga fordringar	
7251	2.19	Kundfordringar	151x–155x, 158x
7252	2.20	Fordringar hos koncern-, intresse- och gemensamt styrda företag	156x–157x, 166x, 167x (exkl. 1573, 1673)
7261	2.21	Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i och Övriga fordringar	161x, 163x–165x, 1673, 168x–169x, 1573
7262	2.22	Upparbetad men ej fakturerad intäkt	162x
7263	2.23	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	17xx
		Kortfristiga placeringar	
7270	2.24	Andelar i koncernföretag	186x
7271	2.25	Övriga kortfristiga placeringar	18xx (exkl. 186x)
		Kassa och bank	
7281	2.26	Kassa, bank och redovisningsmedel	19xx
		Eget kapital och skulder	
		Eget kapital	
7301	2.27	Bundet eget kapital	208x
7302	2.28	Fritt eget kapital	209x
		Obeskattade reserver och avsättningar	
		Obeskattade reserver	
7321	2.29	Periodiseringsfonder	211x–213x
7322	2.30	Ackumulerade överavskrivningar	215x
7323	2.31	Övriga obeskattade reserver	216x–219x
		Avsättningar	
7331	2.32	Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelserr m.m.	221x
7332	2.33	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	223x
7333	2.34	Övriga avsättningar	222x–229x (exkl. 223x)
		Skulder	
		Långfristiga skulder (förfaller senare än 12 månader från balansdagen)	
7350	2.35	Obligationslån	231x–232x
7351	2.36	Checkräkningskredit	233x
7352	2.37	Övriga skulder till kreditinstitut	234x–235x
7353	2.38	Skulder till koncern-, intresse- och gemensamt styrda företag	236x–237x (exkl. 2373)
7354	2.39	Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i och övriga skulder	238x–239x, 2373

Fält-kod	Rad Ink 2	Benämning	Konton i BAS 2024
		Kortfristiga skulder (förfaller inom 12 månader från balansdagen)	
7360	2.40	Checkräkningskredit	248x
7361	2.41	Övriga skulder till kreditinstitut	241x
7362	2.42	Förskott från kunder	242x
7363	2.43	Pågående arbeten för annans räkning	243x
7364	2.44	Fakturerad men ej upparbetad intäkt	245x
7365	2.45	Leverantörsskulder	244x
7366	2.46	Växelskulder	2492
7367	2.47	Skulder till koncern-, intresse- och gemensamt styrda företag	246x–247x, 286x–287x (exkl. 2473, 2873)
7369	2.48	Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i och Övriga skulder	249x (exkl. 2492), 26xx–27xx, 28xx (exkl. 286x–287x), 2473, 2873
7368	2.49	Skatteskulder	25xx
7370	2.50	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	29xx
		RESULTATRÄKNING	
7410	3.1	Nettoomsättning	30xx–37xx
7411	3.2	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	49xx (exkl. 4910–4929, 496x, 498x) (Om netto +)
7510			49xx (exkl. 4910–4929, 496x, 498x) (Om netto -)
7412	3.3	Aktiverat arbete för egen räkning	38xx
7413	3.4	Övriga rörelseintäkter	39xx
7511	3.5	Råvaror och förnödenheter	40xx–47xx, 4910–4929
7512	3.6	Handelsvaror	40xx–47xx, 496x, 498x
7513	3.7	Övriga externa kostnader	50xx–69xx
7514	3.8	Personalkostnader	70xx–76xx
7515	3.9	Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	77xx–78xx (exkl. 774x, 779x)
7516	3.10	Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	774x, 779x
7517	3.11	Övriga rörelsekostnader	79xx
7414	3.12	Resultat från andelar i koncernföretag	80xx (exkl. 807x, 808x) (Om netto +)
7518			80xx (exkl. 807x, 808x) (Om netto -)

Fält-kod	Rad Ink 2	Benämning	Konton i BAS 2024
7415	3.13	Resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag	81xx (exkl. 8113, 8118, 8123, 8133, 817x, 818x) (Om netto +)
7519			81xx (exkl. 8113, 8118, 8123, 8133, 817x, 818x) (Om netto -)
7423	3.14	Resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i	8113, 8118, 8123, 8133 (Om netto +)
7530			8113, 8118, 8123, 8133 (Om netto -)
7416	3.15	Resultat från övriga anläggningstillgångar	82xx (exkl. 827x, 828x) (Om netto +)
7520			82xx (exkl. 827x, 828x) (Om netto -)
7417	3.16	Övriga ränteutgifter och liknande resultatposter	83xx (exkl. 837x, 838x)
7521	3.17	Nedskrivningar av finansiella anläggningstill- gångar och kortfristiga placeringar	807x, 808x, 817x, 818x, 827x, 828x, 837x, 838x
7522	3.18	Räntekostnader och liknande resultatposter	84xx
7524	3.19	Lämnade koncernbidrag	883x
7419	3.20	Mottagna koncernbidrag	882x
7420	3.21	Återföring av periodiseringsfond	8810 (Om netto +), 8819
7525	3.22	Avsättning till periodiseringsfond	8810 (Om netto -), 8811
7421	3.23	Förändring av överavskrivningar	885x (Om netto +)
7526			885x (Om netto -)
7422	3.24	Övriga bokslutsdispositioner	886x–889x (Om netto +)
7527			886x–889x, 884x (Om netto -)
7528	3.25	Skatt på årets resultat	89xx (exkl. 899x)
7450	3.26	Årets resultat, vinst (flyttas till p. 4.1) (+)	899x (Om netto +)
7550	3.27	Årets resultat, förlust (flyttas till p. 4.2) (–)	899x (Om netto -)

Fastighetsöverlåtelsen – ett redovisnings- och skatterättsligt problemområde

Redovisning av en fastighetsöverlåtelse är i många fall enkel men lika ofta komplicerad. Detta på grund av att överlåtelsen innehåller många olika delar vilka inte alltid bedöms på samma sätt redovisningsmässigt och skattemässigt.

Först redogörs kort för den civilrättsliga äganderättsövergången vilken har avgörande betydelse för såväl redovisning som beskattning. Därefter redogörs separat för säljarens respektive köparens redovisning och beskattning.

Civilrättslig bedömning

När köpare och säljare undertecknat ett köpekontrakt som uppfyller JB:s formkrav övergår äganderätten omedelbart på säljaren. Således är det inte möjligt att med bindande verkan avtala om framtida förvärv av en fastighet med undantag av giltiga svävarvillkor (se nedan).

Köpekontraktet har även bindande verkan mot tredje man, framför allt inom sakrätten. Går säljaren i konkurs ingår inte fastigheten i konkursen utan endast fordran på köpeskillingen.

Det finns inget som hindrar att parterna låter äganderättsövergången vara svävande en tid, normalt max två år, genom att villkora köpet på olika sätt. Civilrättsligt innebär svävarvillkoren att parterna i köpekontraktet håller öppet huruvida överlåtelsen ska bli bestående eller inte. Äganderättsövergången blir inte definitiv, den övergår så att säga successivt.

Svävarvillkoren innebär att förvärvet kan gå tillbaka. När villkoren är uppfyllda är köpet definitivt. Effekten av svävarvillkor är således att inte alla rättigheter m.m. knutna till fastigheten går över direkt till köparen. Villkoren, exempelvis att tillträde och betalning ska ske vid en viss framtida tidpunkt, kombineras normalt med ytterligare en handling, köpebrev. Då måste villkoren upprepas i denna handling för att fortsatt vara gällande mellan parterna.

Även om äganderätten övergår från säljare till köpare vid kontrakts tillfället är inte detta detsamma som att alla rättigheter och skyldigheter förknippade med fastighetsägandet övergår omedelbart på köparen. Som utgångspunkt gäller, om inget annat avtalas mellan parterna, att avkastningen från fastigheten och faran för att fastigheten skadas eller på annat sätt försämrats fram till köparens tillträde tillkommer säljaren. Först därefter övergår detta på köparen. Förenklat kan sägas att med tillträde avses när köparen fysiskt kan disponera fastigheten, exempelvis genom att flytta in sina maskiner i byggnaden.

Avyttring av fastighet

Bokföringsmässig bedömning

K3-reglerna

Ett realisationsresultat ska enligt K3 redovisas samtidigt som tillgången ska tas bort från balansräkningen. Tidpunkten fastställs enligt reglerna om intäkter (K3 p.17.21 jämförd med K3 p. 2.18).

Först måste avgöras om väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet övergått till köparen. En i detta sammanhang viktig aspekt är frågan om vilken av parterna som har rätt till avkastningen, vem som måste bära det ekonomiska ansvaret vid förstörelse av egendomen m.m. Enligt JB är det, om inget annat avtalas, säljaren som står faran för att fastigheten skadas eller på annat sätt försämrats fram till det att köparen faktiskt tillträtt fastigheten. På motsvarande sätt är det säljaren som har rätt till intäkter som belöper på tiden före tillträdet. Vidare ska säljaren ansvara för avgifter och andra utgifter som utgår för fastigheten och som belöper på tiden före tillträdesdagen. Tillträdet kan i detta sammanhang jämföras med leverans av lös egendom. Klart övervägande skäl talar således för att övergången av väsentliga risker och fördelar är knutet till köparens tillträde.

Vidare ska bedömas om det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla säljaren. Oftast finns i köpeavtalet en klausul om att äganderätten övergår och att betalning ska ske först vid tillträdet. Även detta talar för att realisationsresultatet ska redovisas först vid tillträde och betalning.

Sammantaget innebär detta att realisationsresultatet ska redovisas först när köparen tillträder fastigheten. Det är svårt att motivera enligt K3 att redovisa realisationsresultatet redan vid kontraktstillfället. Detta torde aktualiseras endast om köpekontraktet saknar ett villkor om äganderättens övergång vartill betalningstidpunkten knyts.

Som framgår nedan inträder skattskyldigheten redan när köpekontraktet undertecknas. Den skatteskuld som då uppstår påverkar och redovisas i årets skatt.

Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens redovisade värde (K3 p. 17.22).

K2-reglerna

Inom ramen för K2-reglerna har frågan reglerats särskilt på ett relativt tydligt sätt. Viktigt att ha med sig är att i det allmänna rådet anges två olika principer för att bestämma när realisationsresultatet ska tas upp. Utgångspunkten är att realisationsresultatet vid försäljning av fastigheter som är anläggningstillgångar ska beräknas när

- väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått,
- beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och

- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget (K2 p. 6.6).

Här föreligger i princip ingen skillnad mot K3-reglerna utan realisationsresultatet ska normalt redovisas först när köparen tillträder fastigheten.

Till skillnad mot K3 finns en alternativregel som innebär att oberoende av de faktiska förhållandena och hur köpekontraktet är utformat anses väsentliga risker och förmåner övergå på dagen för köpekontrakt. Detta är en skatteinpassad förenklingsregel. Till detta kommer villkoret om att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget. I de allra flesta fall finns ingen eller mycket liten osäkerhet när det gäller betalningens fullföljande. Osäkerheten kan dock variera beroende på konjunktur och förhållandena i det enskilda fallet. Detta måste alltid beaktas.

Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens redovisade värde (K2 p. 6.32 och p. 7.13).

Allmänna regler

Det kan konstateras att enligt allmänna regler ska realisationsresultatet normalt redovisas på motsvarande sätt som enligt K3.

Sammanfattning

Det kan konstateras att reglerna om när realisationsresultatet ska redovisas är i många avseenden oklara och medför olika bedömningar, framför allt för de företag som tillämpar K3. Tidpunkten för redovisning av realisationsresultatet kan förenklat sammanfattas enligt följande.

K3	K2	Allmänna regler
Vid tillträdet.	Huvudregel: Vid tillträdet. Förenklingsregel: När bindande köpekontrakt föreligger.	Vid tillträdet.

Säljarens avskrivning

K3-reglerna

Avskrivningen av en byggnad ska upphöra när den tas bort från balansräkningen, dvs. samtidigt som realisationsresultatet redovisas (K3 p. 17.19).

K2-reglerna

För företag som tillämpar K2-reglerna knyts avskrivningsperioden till brukandet/nyttjandet av tillgången. I princip motsvarar detta K3-reglerna. Det finns emellertid en förenklingsregel som innebär att avskriv-

ning inte behöver göras det år tillgången avyttras (K2 p. 10.23). I de fall företaget redovisar realisationsresultatet när köparen får tillträde till fastigheten föreligger en samstämmighet mellan avskrivningsreglerna och redovisningen av realisationsresultatet. Däremot kan uppstå en misstämning i de fall avyttringen redovisas redan vid kontraktstillfället.

Allmänna regler

Det kan konstateras att vid tillämpning av allmänna regler ska realisationsresultatet normalt redovisas på motsvarande sätt som enligt K3.

Avskrivningsfrågan kan sammanfattas enligt följande för de olika kategorierna.

K3	K2	Allmänna regler
Säljaren gör avskrivning tills fastigheten tas bort från balansräkningen.	Säljaren gör avskrivning fram till köparen tillträtt fastigheten. Förenklingsregel: Avskrivning behöver inte göras det år fastigheten avyttras.	Säljaren gör avskrivning tills fastigheten tas bort från balansräkningen.

Skattemässig bedömning

Avyttring

En fastighet anses avyttrad när bindande avtal ingås om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Kapitalvinsten ska beräknas och tas upp vid denna tidpunkt oberoende av när köparen tillträder fastigheten.

Säljarens avskrivning

Enligt fast skatterättslig praxis är den avgörande faktorn för vem som har rätt till kostnadsavdrag hänförliga till fastigheten om det finns en klausul om äganderättens övergång, dvs. om säljaren enligt köpekontraktet förbehållit sig äganderätten fram till tillträdesdagen. Detta tydliggörs av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1993 ref. 16 där domstolen uttalar följande.

”När det gäller beskattningen av inkomst av annan fastighet är praxis den att köparen av en fastighet anses som ägare till fastigheten från den dag då bindande avtal om köpet träffats, utom i de fall i avtalet intagits en bestämmelse om att äganderätten ska övergå till köparen vid en senare tidpunkt. I sistnämnda fall anses köparen som ägare från den avtalade tidpunkten för äganderättens övergång (se också bl.a. RÅ 1950 ref. 5 I och II, RÅ 1958 Fi 1569 och RÅ 1965 Fi 239).”

Den skatterättsliga praxis som hittills tillämpats innebär att säljaren har rätt att göra värdeminskingsavdrag fram till den tidpunkt då köparen får tillträde till fastigheten.

Skatteverket har i ett ställningstagande den 27 november 2009, dnr 131 805753-09/111, uttalat att värdeminskningsavdrag på en näringsfastighet ska inte erhållas för tid efter avyttringen, dvs. normalt när köpekontraktet undertecknas. Samtidigt har skatteverket i ett annat ställningstagande den 1 september 2016, dnr 131 282552-16/111, uttalat att en köpare ska inte erhålla värdeminskningsavdrag på en näringsfastighet för tiden mellan köpekontraktets undertecknande och den tidpunkt då äganderätten ska övergå till köparen enligt överlåtelseavtalet, enligt en s.k. äganderättsklausul. Detta innebär att varken säljare eller köpare har rätt till värdeminskningsavdrag under tiden mellan köpekontraktets undertecknande och äganderättens övergång. Detta synsätt avviker från äldre rättspraxis. Rättsläget får därför betecknas som osäkert.

Primäravdrag

Från och med 1 januari 2019 gäller att ytterligare värdeminskningsavdrag medges för byggnader som klassificeras ett hyreshus, s.k. primäravdrag. Primäravdrag medges med två procent av utgifterna för ny-, till- eller ombyggnad per år. Avdrag medges för de sex första åren. Den som genom köp förvärvar ett nyuppfört hyreshus tar över avdragsrätten från säljaren och kan därmed gör primäravdrag för den del av sexårsperioden som överlåtaren inte utnyttjat. Möjligheten att fortsätta göra primäravdrag gäller dock inte om det är ett hyreshus som under en sexårsperiod innan förvärvet genomgått en till- eller ombyggnad (prop. 2017/18:245 s. 254–264).

Primäravdraget ska inte bokföras och avdrag medges därför genom en skattemässig justeringspost i deklarationen. Primäravdraget ska, på samma sätt som övriga värdeminskningsavdrag, återföras vid en avyttring.

Särskilt om handpenning

Bokföringsmässig bedömning

En inte ovanlig situation är att köparen betalar en viss handpenning vid undertecknandet av köpekontraktet. Enligt K3 ska säljaren redovisa realisationsresultatet först när köparen tillträtt fastigheten. Handpenning som betalas när köpekontraktet undertecknas redovisas som ett förskott, dvs. som en kortfristig skuld.

I det fall företaget på grund av övergången av risker och fördelar redovisar realisationsresultatet redan när köpekontraktet undertecknas ska handpenningen ses som en delbetalning och fordringsbeloppet ska minskas med handpenningen.

Handpenningen kan ses som en slags säkerhet för de fall köpet hävs på grund av omständigheter som köparen ska lastas för. Inträffar detta har säljaren som grund rätt till skadestånd.

Skadeståndet kan avse ersättning för extrakostnader som säljaren åsamkas, exempelvis dubbelt mäklararvode, eller för prisskillnad

när fastigheten måste säljas till annan till ett lägre pris. Ett skadestånd ska normalt redovisas som en övrig rörelseintäkt (konto 3999 Övriga rörelseintäkter) senast när parterna kommit överens om beloppets storlek m.m. eller beloppet fastställts av domstol (se vidare de allmänna principerna om skuld och kostnad i 2 kap. K3).

I princip motsvarande gäller för företag som tillämpar K2 (p. 6.26) och allmänna regler.

Den redovisningsmässiga hanteringen av handpenning kan sammanfattas enligt följande beroende på om köpet fullbordas eller inte.

	K3	K2	Allmänna regler
Köpet fullbordas	Förskott	Förskott om realisationsvinst redovisas enligt HR. Annars minskas fordringsbeloppet	Förskott
Köpet fullbordas ej	När de allmänna intäktskriterierna är uppfyllda	När överens-kommelse träffats	När de allmänna intäktskriterierna är uppfyllda

Skattemässig bedömning

Inkomstskatterettsligt räknas ifrågavarande slag av skadestånd för säljaren som s.k. övrig intäkt av egendom. Erhållet belopp ska då inte ses som en del av kapitalvinsten, se. prop. 1989/90:110 s. 698 och RÅ 1958 ref. 33. Det innebär att i den del skadeståndet är skattepliktigt ska beloppet tas upp som intäkt det beskattningsår som det hänför sig till enligt god redovisningssed.

Skadestånd m.m. är skattepliktigt till den del det är fråga om ersättning avseende tillgångar i näringsverksamheten eller det på något annat sätt avser en inkomst eller en utgift i näringsverksamheten. Är mottagaren ett aktiebolag, ekonomisk förening eller annan juridisk person torde skadeståndet, oberoende av om det är ersättning för extrakostnader som säljaren åsamkas eller för prisskillnad när fastigheten måste säljas till annan till ett lägre pris, vara skattepliktigt. Skadeståndet är ersättning för antingen en avdragsgill kostnad eller utebliven skattepliktig kapitalvinst.

Särskilt om fastighetsskatt

Den som är ägare till fastigheten vid ingången av året betalar fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften för hela året. Det innebär att även om fastigheten överläts den 2 januari ska hela skatten eller avgiften betalas för hela kalenderåret av den som avyttrat fastigheten.

Vem som är ansvarig att betala fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften torde följa reglerna om den löpande beskattningen. I de fall det finns en äganderättsklausul i ett köpekontrakt ingånget före årsskiftet blir säljaren skyldig att betala fastighetsskatten om äganderätten övergår först efter nästa års ingång.

I de fall säljaren får ersättning för den del av skatten som hänförs till tiden efter äganderättsövergången ska, enligt Skatteverket, ersättningen tas upp som en löpande inkomst av säljaren.

Beskattningstidpunkten följer god redovisningssed. Detta innebär som grund att motsvarande tidpunkt som fastighetsavyttringen.

Förvärv av fastighet

Bokföringsmässig bedömning

K3-reglerna

En fastighet som förvärfvas ska redovisas som tillgång endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde kan mätas på ett tillförlitligt sätt (K3 p. 2.18).

Tidpunkten torde normalt sammanfalla med den då väsentliga risker och förmåner övergått på köparen, dvs. tillträdet. Mot bakgrund av den civilrättsliga regleringen och köpekontraktets bindande verkan kan hävdas att äganderätten anses övergå omedelbart när bindande köpekontrakt föreligger eftersom den framtida ekonomiska nyttan kommer köparen till del redan vid kontraktstillfället. Här finns en osäkerhet framför allt utifrån försiktighetsprincipen. Detta torde innebära att en fastighet normalt redovisas som tillgång först när köparen får tillträde till den.

Avskrivning ska ske från och med att tillgången tas i bruk (K3 p. 17.18).

K2-reglerna

När det gäller frågan om vilka tillgångar som enligt K2-reglerna ska redovisas, knyts detta till övergången av väsentliga risker och förmåner som är förknippade med att äga tillgången. För fastigheter övergår dessa normalt vid tillträdet (K2 p. 9.3). I denna del finns en överensstämmelse med tidpunkten då säljaren inte längre ska redovisa fastigheten såvida säljaren inte använder sig av förenklingsregeln och redovisar realisationsresultatet redan vid köpekontraktets undertecknande (se ovan).

Utgångspunkten är att avskrivning ska ske från och med att tillgången tas i bruk. För att få överensstämmelse med beskattningen får avskrivning av byggnad som förvärvats påbörjas första året företaget redovisar byggnaden i balansräkningen även om den inte tagits i bruk. Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret (K2 p. 10.23). Noterbart är att i det fall företaget tillämpar den sistnämnda förenklingsregeln, som är frivillig att tillämpa, kan uppstå en skillnad mot det skattemässiga värdeminskningsavdraget.

Allmänna regler

Det kan konstateras att reglerna om när fastigheten ska redovisas och avskrivning påbörjas normalt motsvarar K3.

Sammanfattning

Det kan konstateras att det föreligger endast mindre skillnader i hur fastigheter ska hanteras vid förvärvet beroende på vilken normgivning som företaget tillämpar.

K3	K2	Allmänna regler
Fastigheten ska redovisas som tillgång vid tillträdet och avskrivning påbörjas när den tas i bruk.	Fastigheten ska redovisas som tillgång vid tillträdet. Huvudregel är att avskrivning påbörjas när den tas i bruk. Dock finns en förenklingsregel för första året.	Fastigheten ska redovisas som tillgång vid tillträdet och avskrivning påbörjas när den tas i bruk.

Skatterättslig bedömning

Avgörande för den löpande beskattningen är vem av parterna som är ägare av fastigheten. Finns en klausul om äganderättens övergång, dvs. om säljaren enligt kontraktet förbehållit sig äganderätten fram till tillträdesdagen, styr detta den löpande beskattningen. I detta fall, vilket gäller nästan undantagslöst, får köparen börja göra värdeminskningsavdrag från tillträdet (19 kap. 5 § IL), jfr även Skatteverkets ställningstagande den 1 september 2016, dnr 131 282552-16/111, vari verket uttalar att en köpare inte ska erhålla värdeminskningsavdrag på en näringsfastighet för tid mellan köpekontraktets undertecknande och den tidpunkt då äganderätten ska övergå till köparen enligt överlåtelseavtalet, enligt en s.k. äganderättsklausul.

Särskilt om handpenning

Tvingas en köpare betala ett skadestånd när denne inte kan fullfölja ett fastighetsköp, i praktiken får denne inte tillbaka hela eller delar av handpenningen, anses detta som ett utgivet skadestånd. Sådan utgift ska som grund dras av som kostnad samtidigt som mottagaren redovisar ersättningen (K3 och de allmänna principerna om skuld och kostnad i 2 kap. respektive K2 p. 7.8). Om förutsättningar föreligger ska köparen, innan överenskommelsen, göra en avsättning för det beräknade skadeståndet (K3 kap. 21 respektive K2 p. 16.2).

Inkomstskatterettsligt medges avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte i RÅ 1982 1:10 att ifrågakvarande typ av skadestånd var en avdrags-

gill omkostnad. Domstolen ansåg inte att det fanns någon intäkt att knyta kostnaden till. Detta är ett krav enligt den grundläggande regleringen i 16 kap. 1 § IL för att avdrag ska medges. Den skattskyldige måste därför göra en justering i inkomstdeklarationen.

Särskilt om inteckningskostnad

Bokföringsmässig bedömning

I samband med upptagande av lån måste företaget ofta ställa säkerhet. Vanligen är detta i form av företags- eller fastighetsinteckning. Inteckningen kan vara förenad med avgift och stämpelskatt. Annan form av säkerhet är borgensåtagande. Andra kostnader i samband med upptagande av lån kan vara uppläggningskostnader. Utgifter i samband med upptagande av en kredit redovisas normalt som kostnad.

Kreditkostnader av detta slag torde om lånekostnaden är direkt hänförlig till den förvärvade fastigheten i K3 få läggas till anskaffningsutgiften (K3 kommentaren till p. 17.6–7).

Utgifter för pantbrev anses inte vara lånekostnader. Enligt K3 kan utgifter för pantbrev inkluderas i definitionen av tillgång. Oftast är så fallet och utgiften ska då aktiveras som en del i fastigheten.

I K2 får utgift för pantbrev tillföras fastigheten. Alternativt får utgiften kostnadsföras (K2 p. 10.10 och 10.14).

Skattemässig bedömning

Frågan om rätt till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet (och tidigare rörelse, jordbruk och annan fastighet) för kostnad för fastighetsinteckning har prövats i ett flertal fall. I samtliga avgöranden har avdrag medgivits omedelbart. Detta gäller även om inteckningskostnaden avser pantbrev som tas ut av köparen i samband med fastighetsförvärvet, RÅ 1984 1:19.

Någon särskild skatterättslig regel som reglerar tidpunkten finns inte. Ett villkor för att direktavdrag ska medges skattemässigt, som dock inte prövats, torde därför vara att utgiften dras av omedelbart som kostnad i bokföringen.

Ingår pantbrevet i fastighetsköpet, dvs. tidigare ägare har intecknat fastigheten, kan inte viss del av köpeskillingen för fastigheten hänföras till omedelbart avdragsgill inteckningskostnad. Hela utgiften läggs till anskaffningsutgiften för fastigheten.

Särskilt om fastighetsskatt

Som framgår ovan ska den som är ägare till fastigheten vid ingången av året betala fastighetsskatten eller den kommunala fastighetsavgiften för hela året. Ofta betalar köparen ersättning till säljaren

för den del av skatten eller avgiften som hänför sig till tiden efter äganderättsövergången. Enligt Skatteverket utgör den utgivna ersättningen till säljaren en avdragsgill kostnad för köparen. Avdragstidpunkten följer god redovisningssed. Som grund drar köparen av utgiften när fastigheten tillträds. Det torde, i vart fall för de som tillämpar K3-reglerna, inte finnas något hinder att i bokföringen lägga till denna utgift till anskaffningsvärdet på motsvarande sätt som in-teckningskostnaderna, se ovan.

Avskrivningar och värdeminskningsavdrag för maskiner och inventarier

Avskrivningar – planmässiga

Enligt 4 kap. 4 § första stycket ÅRL ska anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden är den tid som företaget avser att nyttja tillgången. Nyttjandeperioden för maskiner och inventarier får bestämmas till fem år. (K2 p. 10.20)

Avskrivning ska påbörjas det år tillgången tas i bruk. (K2 p. 10.23 första stycket) Se Exempel 1 nedan.

Avskrivning får göras med lika stora belopp varje år oavsett om tillgången varit i bruk endast en del av räkenskapsåret. (K2 p. 10.23 andra stycket) Se Exempel 2 nedan.

Avskrivning får göras genom att det totala anskaffningsvärdet skrivs av till dess tillgångens redovisade värde är noll kronor, dvs. utan beaktande av eventuell restvärde. (K2 p. 10.25 första stycket)

Avskrivning får även göras genom att det totala anskaffningsvärdet minskat med ett fastställt restvärde skrivs av till dess tillgångens redovisade värde motsvarar restvärdet. (K2 p. 10.25 andra stycket)

Avskrivning med beaktande av restvärde får dock inte ske om nyttjandeperioden bestämts till fem år. (K2 p. 10.25 tredje stycket)

Enligt K3 påbörjas avskrivning när tillgången tas i bruk och avskrivning görs över den beräknade nyttjandeperioden, eventuellt restvärde ska beaktas. (K3 p. 17.12, 17.14–17.16 och 17.18)

Skattemässiga avskrivningar – värdeminskningsavdrag

Värdeminskningsavdrag är ett skatterättsligt begrepp och är det avdrag som medges vid inkomstbeskattningen för en utgift som ska dras av över flera år. Inom redovisningen används begreppet avskrivning.

Värdeminskningsavdrag får göras enligt räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning. För räkenskapsenlig avskrivning finns det två metoder – huvudregeln (30-regeln) och kompletteringsregeln (20-regeln).

Huvudregeln (30-regeln) utgår från ett s.k. avskrivningsunderlag. Det skattemässigt lägsta tillåtna värdet utgör 70 procent av detta underlag.

I kompletteringsregeln (20-regeln) beräknas det lägsta skattemässigt tillåtna värdet genom att årets anskaffning tas upp till 80 procent av anskaffningsvärdet, föregående års anskaffningar tas upp till 60 procent, året före detta till 40 procent osv.

Tekniken för beräkning av räkenskapsenliga avskrivningar beskrivs närmare i slutet av detta avsnitt, se sidan 405.

Överavskrivningar

Vid årsbokslutet beräknas de skattemässigt tillåtna avskrivningarna för respektive tillgångspost. Om dessa avskrivningsbelopp överstiger de planmässiga avskrivningarna krediteras överavskrivningar under rubriken obeskattade reserver. Motbokning sker i resultaträkningen under rubriken bokslutsdispositioner Om de skattemässigt godtagbara avskrivningsbeloppen understiger de avskrivningar som gjorts enligt plan, debiteras överavskrivningar med skillnadsbeloppet.

Exempel

Förutsättningar

År 20X0 (räkenskapsår = kalenderår)

Alfa AB anskaffar en maskin för 100 000 kr den 1 juli 20X0 som börjar användas samma dag. Beräknad nyttjandeperiod är 15 år, dvs. 6,67 procent per år. Maskinen förslits linjärt och har inget restvärde.

Räkenskapsenligt (skattemässigt) lägsta värde enligt 30-regeln uppgår till $100\,000 \times 70\% = 70\,000$ och enligt 20 regeln till $100\,000 \times 80\% = 80\,000$.

Lägsta tillåtna skattemässiga värde år 20X0 uppgår således till 70 000.

År 20X1 (räkenskapsår = kalenderår)

Företaget gör en ny investering på 120 000 den 1 juli 20X1, maskinen tas i bruk samma dag.

Räkenskapsenligt lägsta värde beräknas enligt följande:

Huvudregeln (30-regeln)

Ingående balans 20X1	70 000
Årets anskaffningar	120 000
Avskrivningsunderlag	190 000
70 % av ovan	133 000

Kompletteringsregeln (20-regeln)

Anskaffningsvärden

20X1	120 000	80 %	96 000
20X0	100 000	60 %	60 000
Summa			156 000

Lägsta tillåtna skattemässigt värde år 20X1 uppgår således till 133 000.

1. Avskrivning påbörjas när tillgången tas i bruk

År 20X0

Maskinen börjar användas den 1 juli. Avskrivningen påbörjas det år som tillgången tas i bruk. Avskrivning enligt plan påbörjas i detta exempel när tillgången tas i bruk och uppgår därmed till:

$$100\,000 \times 6,67\% \times (6/12 \text{ månader}) = 3\,335$$

$$\text{UB redovisat värde uppgår därmed till } (100\,000 - 3\,335) = 96\,665$$

Maximala överavskrivningar (enligt 30-regeln) uppgår till:

$$96\,665 - 70\,000 = 26\,665$$

(Denna behandling överensstämmer med K3:s bestämmelser.)

År 20X1

Maskinen börjar användas den 1 juli. Avskrivningen påbörjas det år som tillgången tas i bruk. Avskrivning enligt plan påbörjas i detta exempel när tillgångarna tas i bruk och uppgår därmed till:

$$120\,000 \times 6,67\% \times 6/12 = 4\,002$$

Sammantaget för år 20X1 och år 20X2 blir avskrivningarna enligt följande:

År	Anskaffningsvärde	Avskrivning 20X0	Avskrivning 20X1	Totala avskrivningar
20X0	100 000	3 335	6 667	10 002
20X1	120 000	-	4 002	4 002
Totalt	220 000	3 335	10 669	14 004

Redovisade värde och överavskrivningar uppgår till:

Inköpsår	Ansk. värde	Avskr. enligt plan	Redovisat värde
2010	100 000	10 002	89 998
2011	120 000	4 002	115 998
Totalt redovisat värde	220 000	14 004	205 996
Skattemässigt värde			- 133 000
UB överavskrivning			72 996
IB överavskrivning			- 26 665
Årets överavskrivning			46 331

(Denna behandling överensstämmer med K3:s bestämmelser.)

2. Avskrivning med samma belopp varje år

År 20X0

Maskinen börjar användas den 1 juli. Avskrivningen påbörjas det år som tillgången tas i bruk. I detta exempel väljer man att skriva av maskinen med samma belopp som anskaffningsåret som kommande år, trots att maskinen varit i bruk endast en del av året.

$$100\,000 \times 6,67\% = 6\,667$$

$$\text{Redovisat värde } 100\,000 - 6\,667 = 93\,333$$

Maximala överavskrivningar uppgår till:

$$93\,333 - 70\,000 = 23\,333$$

År 20X1

Även år 20X1 skriver man av med samma belopp som följande år. Det innebär att avskrivning får göras med 6 667 respektive 8 004 trots att maskinerna endast varit i Alfars ägo och använts enbart under halva inköpsåren.

Avskrivningen för inköpet år 20X1 beräknas på följande sätt:

$$120\,000 \times 6,67\% = 8\,004$$

Sammantaget för år 20X1 och år 20X2 blir avskrivningarna enligt följande:

År	Anskaffningsvärde	Årets avskrivning	Totala avskrivningar
20X0	100 000	6 667	13 334
20X1	120 000	8 004	8 004
		14 671	21 338

Redovisade värde och överavskrivningar uppgår till:

Inköpsår	Ansk. värde	Avskr. enligt plan	Redovisat värde
20X0	100 000	13 334	86 666
20X1	120 000	8 004	111 996
Totalt redovisat värde	220 000	21 338	198 662
Skattemässigt värde			– 133 000
Ack. överavskrivning			65 662
IB överavskrivning			– 23 333
Årets överavskrivning			42 329

3. Avskrivning under fem år

År 20X0

Alla maskiner och inventarier får, oavsett faktiskt nyttjandeperiod, skrivas av på fem år. I det här fallet innebär det 20 000 per år.

$$\text{Redovisat värde } 100\,000 - 20\,000 = 80\,000$$

Maximala överavskrivningar uppgår till:

$$80\,000 - 70\,000 = 10\,000$$

År 20X1

Även maskinen som inköps under 20X1 skrivs av under fem år dvs. 24 000 per år.

År	Anskaffningsvärde	Årets avskrivning	Totala avskrivningar
20X0	100 000	20 000	40 000
20X1	120 000	24 000	24 000
		44 000	64 000

Redovisade värde och överavskrivningar uppgår till:

Inköpsår	Ansk. värde	Avskr. enligt plan	Redovisat värde
2010	100 000	40 000	60 000
2011	120 000	24 000	96 000
Totalt redovisat värde			156 000
Skattemässigt värde			– 133 000
Ack. överavskrivning			23 000
IB överavskrivning			– 10 000
Årets överavskrivning			13 000

Sammanfattning 20X0

Fördelningen mellan ackumulerade avskrivning enligt plan och överavskrivningar kan åskådliggöras enligt följande:

Val	Enligt plan	Över plan	Totalt
1. Avskrivningen påbörjas när tillgången tas i bruk	10 669	46 331	57 000
2. Avskrivning med samma belopp varje år	14 671	42 329	57 000
3. Avskrivning under 5 år	44 000	13 000	57 000

Sammanfattning 20X1

Fördelningen mellan ackumulerade avskrivning enligt plan och överavskrivningar kan åskådliggöras enligt följande:

Val	Enligt plan	Över plan	Totalt
1. Avskrivningen påbörjas när tillgången tas i bruk	3 335	26 665	30 000
2. Avskrivning med samma belopp varje år	6 667	23 333	30 000
3. Avskrivning under 5 år	20 000	10 000	30 000

Upplösning av överavskrivningar

På grund av den formella kopplingen mellan redovisnings och beskattning måste överensstämmelse finnas mellan inventariers skattemässiga värde och dess redovisade värden minus ackumulerade överavskrivningar. Detta innebär att det när det skattemässiga värdet är helt avskrivet och avskrivning fortsatt ska göras i bokföringen så måste ackumulerade överavskrivningar lösas upp i samma takt

som avskrivningar enligt plan bokförs. För inventarier som anskaffas för 100 000 tkr, med en förväntad nyttjandeperiod om 15 år och inget restvärde kan man i följande tabell se att från och med år 6 så måste de ackumulerade överavskrivningar lösas upp. Skattemässiga avskrivningar har under år ett till och med fem skett enligt den räknenskapsenliga kompletteringsregeln (20-regeln).

År	Inventarier				Ackumulerade överavskrivningar			Skattemässigt värde
	IB	Anskaffning	Årets avskrivning enligt plan	UB	IB	Årets överavskrivning (20-regeln)	UB	
1	0	100 000	-6 667	93 333	0	-13 333	-13 333	80 000
2	93 333		-6 667	86 667	-13 333	-13 334	-26 667	60 000
3	86 667		-6 667	80 000	-26 667	-13 333	-40 000	40 000
4	80 000		-6 667	73 333	-40 000	-13 333	-53 333	20 000
5	73 333		-6 667	66 667	-53 333	-13 334	-66 667	0
6	66 667		-6 667	60 000	-66 667	6 667	-60 000	0
7	60 000		-6 667	53 333	-60 000	6 667	-53 334	0
8	53 333		-6 667	46 667	-53 334	6 667	-46 667	0
9	46 667		-6 667	40 000	-46 667	6 667	-40 000	0
10	40 000		-6 667	33 333	-40 000	6 667	-33 334	0
11	33 333		-6 667	26 667	-33 334	6 667	-26 667	0
12	26 667		-6 667	20 000	-26 667	6 667	-20 000	0
13	20 000		-6 667	13 333	-20 000	6 667	-13 334	0
14	13 333		-6 667	6 667	-13 334	6 667	-6 667	0
15	6 667		-6 667	-0	-6 667	6 667	-0	0

Upplösningen av ackumulerade överavskrivningar år 6 bokförs på följande vis:

1221 Inventarier		7870 Avskrivningar inventarier	
IB 100 000		(1) 6 667	
1229 Ack. Avskrivningar		8853 Förändring av överavskrivningar, inventarier	
	IB 33 333 (1) 6 667		(2) 6667
2153 Ackumulerade överavskrivningar inventarier			
(2) 6667	IB 66 667		

(1) Årets avskrivningar enligt plan ($100\,000/15 = 6\,667$).

(2) Upplösning av ackumulerade överavskrivningar. Redovisat värde minus ackumulerade överavskrivningar blir härigenom samma som det skattemässiga värdet, dvs. noll. Den formella kopplingen mellan redovisning och beskattning upprätthålls härmed.

Restvärde

Förutsättningar 20X0

Precis som ovan anskaffar Alfa AB en maskin för 100 000 kr den 1 juli 20X0 som börjar användas samma dag. Beräknad nyttjandeperiod är 15 år, dvs. 6,67 procent per år. Maskinen förslits linjärt men här finns ett restvärde på 20 000 kr eftersom det finns en möjlighet att lämna in maskinen som inbyte när en ny maskin ska anskaffas. Alfa beräknar att utnyttja denna möjlighet. Vad uppgår avskrivningarna till enligt K2 (hänsyn tas inte till räkenskapsenligt avskrivningar här, för dessa se ovan)?

Avskrivningen påbörjas när tillgången tas i bruk

Eftersom det är frivilligt att ta hänsyn till restvärdet vid avskrivning (se K2 p. 10.25) finns här två lösningar:

Med hänsyn till restvärde: $((100\,000 - 20\,000) \times 6,67\%) \times 6/12$ månader = 2 667

Utan hänsyn till restvärdet: $100\,000 \times 6,67\% \times (6/12 \text{ månader}) = 3\,335$

Avskrivning med samma belopp varje år

Eftersom det är frivilligt att ta hänsyn till restvärdet vid avskrivning (se p. 10.22) finns här två lösningar:

Med hänsyn till restvärde: $(100\,000 - 20\,000) \times 6,67\% = 5\,336$

Utan hänsyn till restvärdet: $100\,000 \times 6,67\% = 6\,667$

K2 femårsregeln

Vid tillämpning av femårsregeln är det enligt K2 p. 10.25 tredje stycket inte tillåtet att beakta ett restvärde vid beräkning av avskrivningens belopp.

K3

Observera att enligt K3 p. 17.12 är det tillgångens avskrivningsbara belopp som ska skrivas av över nyttjandeperioden. I p. 17.14 definieras det avskrivningsbara beloppet som anskaffningsvärde minskat med beräknat restvärde. Enligt K3 måste man således alltid ta hänsyn till ett eventuellt restvärde.

Sammanfattning restvärde

Avskrivningen för 20X0 kan således variera enligt följande:

Val	Hänsyn restvärde	Ej hänsyn restvärde
1. Avskrivningen påbörjas när tillgången tas i bruk	2 667	3 335
2. Avskrivning med samma belopp varje år	5 336	6 667
3. Avskrivning under 5 år	Restvärde ej tillåtet	20 000

Räkenskapsenlig avskrivning

Huvudregeln (30-regeln)

Enligt huvudregeln beräknas inventariernas lägsta skattemässiga värde till 70 procent av ett avskrivningsunderlag, beräknat enligt följande.

1) Inventariernas skattemässiga värde vid föregående beskattningsårs utgång	+
Tillkommer	
2) Under beskattningsåret anskaffade inventarier som vid årets slut fortfarande tillhör verksamheten	+
Avgår	
3) Ersättning för inventarier som avyttrats under beskattningsåret, såvida dessa har anskaffats före beskattningsårets ingång, och erhållen försäkrings-ersättning	-
4) Lanspråktagen ersättningsfond	-
Avskrivningsunderlag	=
Lägsta tillåtna utgående inventarievärde enligt huvudregeln, 70 procent av avskrivningsunderlaget	=

Om beskattningsåret inte är 12 månader ska procentsatsen justeras. Är t.ex. beskattningsåret 18 månader är lägsta värde 55 % (100 – [30 × 18/12]) av avskrivningsunderlaget. När under året en tillgång förvärvas påverkar däremot inte vilken procentsats som ska användas.

Kompletteringsregeln (20-regeln)

Inventariernas lägsta skattemässiga värde enligt kompletteringsregeln beräknas enligt följande.

80 % av årets anskaffningsutgifter	+

60 % av föregående års anskaffningsutgifter	+
40 % av anskaffningsutgifterna andra året före verksamhetsåret	+
20 % av anskaffningsutgifterna tredje året före verksamhetsåret	+
Lägsta utgående skattemässiga värde	=

Har företaget under denna period haft ett beskattningsår som inte är 12 månader ska procentsatserna justeras. När under året en tillgång förvärvats påverkar däremot inte vilken procentsats som ska användas.

Exempel på justering av procentsatser vid brutet räkenskapsår

Ett företag har haft följande aktuella räkenskapsår

- 1 juli–31 december 20X3 (6 månader)
- 1 juli 20X2–30 juni 20X3 (12 månader)
- 1 januari 20X1–30 juni 20X2 (18 månader)
- 1 januari 20X0–31 december 20X0 (12 månader)

Vid beskattningen beräknas lägsta skattemässiga värde enligt kompletteringsregeln enligt följande

90 % ($100 - [20 \times 6/12]$) av årets anskaffningsutgifter	+.....
70 % ($90 - 20$) av föregående års anskaffningsutgifter	+.....
40 % ($70 - [20 \times 18/12]$) av anskaffningsvärdet andra året före verksamhetsåret	+.....
20 % ($40 - 20$) av anskaffningsvärdet tredje året före verksamhetsåret	+.....

Om en tillgång är förvärvad för t.ex. 100 tkr är lägsta värde beroende på vilket år den förvärvats. Har den förvärvats under beskattningsåret är lägsta värde 90 tkr (avskrivning 10 tkr). Var den förvärvad föregående beskattningsår är lägsta värde 70 tkr (avskriven 10 + 20 tkr) och var den förvärvad andra året före verksamhetsåret är lägsta värde 40 tkr (avskriven 10 + 20 + 30 tkr).

Effekter av komponent- kontra enhetsavskrivning

Inledning

Efter att en tillgång anskaffats kan olika slags utgifter tillkomma. Det är ibland fråga om utgifter för reparation och underhåll, medan det i andra fall är fråga om utgifter som förbättrar tillgången. Denna gränsdragning är för det första inte sällan svår att göra och den ska dessutom göras på olika sätt beroende på vilken normgivning som tillämpas. En viktig fråga i detta sammanhang är också om och vilka skattemässiga effekter som kan uppstå.

Årsredovisningslagen (ÅRL) skiljer inte på vilken typ av materiell anläggningstillgång det är fråga om utan beräkning av anskaffningsvärdet görs som utgångspunkt på samma sätt oberoende av om det är fråga om maskiner eller byggnader. Däremot kan det bli väsentlig skillnad om företaget tillämpar K2- eller K3-reglerna. De förstnämnda bygger på enhetsmetoden medan de andra bygger på komponentmetoden.

Redovisning

ÅRL

Materiella anläggningstillgångar ska enligt 4 kap. 3 § ÅRL tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång ska räknas in sådana utgifter som är direkt hänförliga till produktion av tillgången. Härutöver får räknas in en skäligen andel av indirekta tillverkningskostnader. Även ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Slutligen får, enligt samma paragraf, utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång räknas in i anskaffningsvärdet. Vad som utgör en värdehöjande förbättring måste därför bedömas utifrån ett principiellt resonemang baserat på respektive företags förutsättningar.

Den värdehöjande förbättringen ska skiljas från reparation och underhåll som är åtgärder som återställer tillgången till tidigare skick. För att det ska bli fråga om en värdehöjande förbättring måste därför värdet på tillgången vara högre efter att åtgärden vidtagits än före. Det framgår inte tydligt av ÅRL vilken tidpunkt som det ska jämföras med. Vid beskattningen är det tydligt att man bortser från ägarförändringar när det ska avgöras om det är en förbättring (se vidare nedan). Det framgår heller inte av lagtexten om det är tillgångens verkliga värde eller dess ekonomiska värde som avses. Det sistnämnda värdet torde bygga på tillgångens nytta för och kassaflöde i det enskilda företaget. God redovisningssed (läs K2 respektive K3) får en avgörande betydelse vid bedömningen av om det är en värdehöjande förbättring eller inte.

Det är inte tillräckligt att det blir en värdehöjning på tillgången utan åtgärden ska även förbättra tillgången. Normalt sammanfaller dessa både men det är inte alltid nödvändigt. En tillgång förbättras om dess beräknade livslängd förlängs eller kapaciteten ökar. Även minskade framtida driftskostnader kan anses som förbättring.

En åtgärd kan också vara delvis förbättrande. Ett klassiskt exempel är att fönster av enklare beskaffenhet byts mot nya moderna energifönster. Detta är både en återställning av fönstren i dess ursprungliga skick och en förbättring i och med att fönstren bidrar till en lägre energiförbrukning, dvs. ett minskat kassaflöde ut från företaget.

K3

Indelning i komponenter

Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig ska tillgången delas upp på dessa. Tillgångens anskaffningsvärde ska redan vid förvärvet fördelas på de olika komponenterna (p. 17.4 och 17.11). Bestämmelsen i K3 innebär således att det finns två kriterier som ska vara uppfyllda för att komponentindelning av en tillgång ska göras. Dels ska tillgången bestå av betydande komponenter, dels ska skillnaden i förbrukningen av dessa vara väsentlig.

Om en tillgång har delats upp på olika komponenter ska respektive komponent skrivas av separat över dess nyttjandeperiod. Delas inte tillgången upp i komponenter ska den inledningsvis behandlas som en sammanhållen enhet och skrivas av över dess nyttjandeperiod. Det kan inträffa att tillkommande utgifter avseende en tillgång som inledningsvis inte delats upp i komponenter ändå ska tas upp som tillgång. På det sättet kan tillgången bli komponentindeldad efter hand. Byts en komponent på en tillgång som tidigare inte varit komponentindeldad ska företaget beräkna hur stor del av det tidigare bokförda värdet som ska utsträngas.

Reglerna om komponentavskrivning gäller samtliga slag av materiella anläggningstillgångar. Tillgångar som i princip alltid innefattar betydande komponenter som förbrukas väsentligt olika är fastigheter. I en fastighet med tillhörande byggnad är mark en sådan komponent som ska särskiljas. Byggnaden delas i sin tur upp i en byggnadsdel och en (byggnads-) inventariedel. Den stora skillnaden mot K2 är att själva byggnaden ska delas upp i ett flertal betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak och liknande. Dessa komponenter har, i vart fall när det gäller hyreshus, vanligtvis väsentligt olika förbrukningstid och byts ofta ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

Enklare byggnader torde däremot inte behöva delas upp i komponenter eftersom de olika delarna har ungefär samma förbrukningstid. Exempel här är en lagerfastighet där portarna som dockar lastbilar redan brutits ut och klassificeras som maskin. Stålstomme, plåttak och plåtfasad bedöms ofta ha samma förbrukningstid och ses därför som en enhet.

Som nämndes är det inte enbart fastigheter som är föremål för indelning i komponenter utan även maskiner och inventarier. En större skogsmaskin, ett vindkraftverk, en processmaskin innehåller ofta stora betydande delar som byts ut en eller flera gånger under tillgångens livstid. Sådana bör redovisas som särskilda komponenter.

Indelningen i komponenter får en avgörande betydelse när tillkommande utgifter ska redovisas.

Tillkommande utgifter

Har en tillgång delats upp i komponenter ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens redovisade värde eftersom den gamla komponenten i teorin då redan är avskriven. Är den gamla komponenten inte fullt avskriven ska kvarvarande bokfört värde bokas bort från balansräkningen. Utgifter för tillkommande nya komponenter ska också bokas upp i balansräkningen och ges egna avskrivningsplaner.

Har en tillgång inte delats upp i komponenter ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens redovisade värde om kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkt 2.18 är uppfyllda. Antag att en maskin består av fyra komponenter, men ingen uppdelning gjordes eftersom företaget bedömde att alla delar hade samma nyttjandeperiod. Går en komponent sönder tidigare än uppskattat ska den nya delen aktiveras om den gör att maskinen fungerar igen. I ett sådant fall får företaget beräkna hur stor del av den ursprungliga investeringen som borde utrangeras.

Utgifter för löpande underhåll och reparationer av komponenter kostnadsförs när de uppkommer. I det fall företaget har valt att behandla ett tak som en separat komponent blir utbyte av skadade takpannor en reparation medan om hela taket byts ut är det fråga om komponentbyte.

Det kan också vara på det sättet att en komponent delvis måste bytas ut. Antag att alla fönster lagts som en komponent, men efter ett antal år beslutas att endast fönster i söderläge ska bytas ut. Då sker ett partiellt byte av komponenten och företaget får beräkna hur stor del av den ursprungliga komponentens redovisade värde som ska utrangeras.

K2

Många företag som väljer K2 inser inte att enhetssynen i förhållande till komponentansatsen kan få långtgående konsekvenser för resultaträkningen.

Indelning i enheter

K2 bygger på enhetsansatsen vilket innebär att värdering och avskrivning görs för hela tillgången. Som grund gäller detta oavsett vad det är för typ av tillgång. Delar av en enhet utgör tillsammans

en anläggningstillgång om varje del är nödvändig för att enheten ska fungera i enlighet med sin grundläggande funktion. Exempelvis är en lastbil, en grävmaskin eller ett vindkraftverk en anläggningstillgång. K2 går ytterligare ett steg och anger att även delar som ett naturligt inbördes samband och förvärfas för att användas som en enhet utgör en anläggningstillgång. Som exempel kan nämnas konferensmöblemanget med bord och stolar.

Det kan konstateras att när det gäller maskiner och andra materiella anläggningstillgångar av lös egendoms karaktär är enhetsprincipen utpräglad.

En fastighet ska däremot delas upp i mark, markanläggning, markinventarier, byggnad, och byggnadsinventarier. Byggnaden ska däremot inte delas upp ytterligare utan byggnaden som sådan utgör en sammanhållen avskrivningsenhet. Detta överensstämmer med den skattemässiga klassificeringen.

Tillkommande utgifter avseende de olika fastighetsdelarna utgör separata avskrivningsenheter, se vidare nedan när sådana utgifter ska redovisas som tillgång eller kostnad. Beträffande byggnader och markanläggningar bygger detta på ett skatterättsligt synsätt. En intressant skillnad gäller maskiner och liknande tillgångar. Är maskinen fast egendom (byggnadstillbehör) ska tillkommande utgifter, vilka ska redovisas som tillgång, redovisas som en separat avskrivningsenhet. Här föreligger således en omotiverad skillnad mot maskiner som är lös egendom som naturligtvis kan påverka både nyttjandeperiod och årets avskrivning.

Tillkommande utgifter

Som framgår ovan är enhetsprincipen dominerande i K2 men för fastigheter finns inslag av komponentansatsen. Dessa skillnader speglar sig även i hur tillkommande utgifter ska redovisas.

Fastighet

Utgifter för tillbyggnad tas alltid upp som tillgång. Med tillbyggnad avses i princip att byggnadens yta ökar, exempelvis när det byggs till ytterligare en våning eller att den befintliga byggnaden förlängs. Dessa utgifter ger normalt en ny tillgångsdel och leder per definition till en värdehöjning av tillgången.

Vad gäller ombyggnationer ska dessa som utgångspunkt alltid aktiveras. Är det däremot något som faller inom det så kallade skattemässiga utvidgade reparationsbegreppet och bolaget yrkar avdrag vid beskattningen ska det kostnadsföras även i redovisningen. Som framgår av kommentaren till K2 är det sådana ändringsarbeten på byggnad som kan anses normala i verksamheten som avses, exempelvis utgifter för flyttning av innerväggar för att omdisponera utrymmena i ett kontor och upptagande av hål för nya fönster.

En svårighet ligger i att bedöma om åtgärden är en ombyggnation eller reparation och underhåll. Gränsdragningen är viktig eftersom

de senare alltid ska kostnadsföras. I kommentaren diskuterar BFN den skatterättsliga definitionen av reparation och underhåll, dvs. sådana åtgärder som återställer byggnaden till det skick den befann sig i då den var ny-, till- eller ombyggnad. Åtgärderna ska normalt dels vara nödvändiga för att återställa eller behålla byggnaden i ursprungligt skick, dels avse byggnadsdelar som behöver bytas ut eller underhållas en eller flera gånger under en byggnads nyttjandeperiod. Innebär en åtgärd att byggnadens skick förbättrades på grund av att det material som byggnaden ursprungligen hade inte längre finns, får det ändå ses som en reparation.

Vissa åtgärder kan omfatta utgifter för både ombyggnad och reparation. Det som ska aktiveras är den del av utgiften som medfört en värdehöjande förbättring i förhållande till byggnadens ursprungliga skick. Utgifter för en åtgärd som innebär en viss förbättring av en byggnad men som är en följd av den allmänna tekniska byggstandarden får emellertid i sin helhet behandlas såsom utgifter för reparation och underhåll. En utgift för byte till samma standard som tidigare får inte aktiveras utan behandlas som reparation.

BFN:s avsikt är att skapa överensstämmelse mellan beskattningen och redovisningen.

Lös egendom

Tillkommande utgifter som hänförs till andra tillgångar än byggnader och mark ska läggas till det redovisade värdet, om tillgångens funktion eller prestanda tydligt förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den senare tidpunkt då tillgångens prestanda tydligt förbättrades. Detta gäller således även tillkommande utgifter på byggnadsinventarier. Som framgår ovan ska de dock redovisas på olika sätt; är det lös egendom läggs den tillkommande utgiften till det redovisade värdet och i det andra fallet utgör det en separat avskrivningsenhet.

Av kommentaren till bestämmelsen anges följande som exempel på åtgärder som kan anses medföra en sådan ökning av tillgångens funktion eller prestanda.

- Modifiering av en produktionsutrustning som förlänger den beräknade nyttjandeperioden eller som höjer utrustningens kapacitet,
- Förändringar som medför avsevärd förbättring av kvaliteten hos producerade produkter, och
- Förändringar som medför en avsevärd reduktion av produktionskostnaderna.

Inkomstskattelagen

Det skattemässiga anskaffningsvärdet

Enligt 18 kap. 7 § IL är, i det fall ett inventarium förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet. Motsvarande gäller enligt 19 kap. 9 § IL för byggnader. Efter att en tillgång anskaffats tillkommer olika slags utgifter. Skatterättsligt delas

tillkommande utgifter på byggnader in i till- och ombyggnad. Ett annat slag av tillkommande utgifter är utgifter för reparation och underhåll.

Innan bedömningen av om det är fråga om förbättring eller reparation och underhåll – vilket görs utifrån en renodlad skatterättslig bedömning – måste avgöras vilka utgifter som överhuvudtaget är möjliga att lägga till anskaffningsutgiften. Frågan om utgifter som skapar själva åtgärden, exempelvis materialinköp, hanteras utifrån en skatterättslig bedömning. I praktiken blir bedömningen densamma som i redovisningen.

Den skattemässiga kostnadsföringen av kringutgifter, dvs. sådana utgifter som är direkt hänförliga till anskaffningen av tillgången, kommer att styras av hur de hanteras i redovisningen. Som exempel kan nämnas konsultkostnader och finansieringskostnader. Redovisas sådana utgifter, enligt god redovisningssed, som kostnad ska omedelbart avdragas medges även skattemässigt. I denna del saknar det således betydelse om det skattemässigt är fråga om en förbättring eller reparation och underhåll.

När utgifterna för åtgärden är identifierade och de delar som kostnadsförts direkt i redovisningen sorterats bort ska nästa led i den skattemässiga bedömningen göras. I denna del ska det avgöras om utgifterna ska dras av direkt eller ses som förbättring.

Byggnader

I anskaffningsvärdet för en byggnad ska räknas in utgifter för till- och ombyggnad (19 kap. 13 § IL). Däremot får utgifter för reparation och underhåll av en byggnad dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaper dras av genom årlig avskrivning. Motsvarande gäller utgifter för ombyggnation som dras av omedelbart enligt det utvidgade reparationsavdraget (19 kap. 2 § IL).

När det gäller den skattemässiga gränsdragningen mellan förbättring respektive reparation och underhåll görs detta utifrån en byggnadsteknisk bedömning av fastighetens fysiska skick. Det är reparation och underhåll om byggnaden återställs i det skick den hade när den byggdes eller senast var föremål för förbättring. Byts exempelvis samtliga fönster ut mot nya av samma kvalitet är det skattemässigt ingen förbättring. Byggnaden har återställts i ursprungligt skick. Detta oberoende av om fastighetens värde höjs. Ågarbyte saknar också betydelse för bedömningen.

Efter en dom i Högsta förvaltningsdomstolen betraktas även en förbättring med anledning av den allmänna tekniska utvecklingen av byggstandarden inte som en skattemässig förbättring. För byte från tvåglasfönster till treglasfönster beviljades avdrag direkt då utgiften sågs som reparation.

Det finns ett undantag för arbeten som utförs på själva byggnadstommen. Sådana räknas normalt som en förbättring. Skälet är att

stommen anses ha en varaktighet som sammanfaller med byggnadens.

Samtidigt är utgifter för upptagande av hål för nya fönster och dörrar, ändrad rumsindelning i en kontorslokal typiska ombyggnadsåtgärder. Sådana utgifter ska som grund räknas in i byggnadens anskaffningsvärde. Utgiften för sådana åtgärder kan emellertid ofta dras av omedelbart inom ramen för det utvidgade reparationsavdraget.

Inventarier

Skattemässigt får utgifter för reparation och underhåll av inventarier dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL). Detta är en s.k. får-regel vilket, bl.a. mot bakgrund av RÅ 2000 ref. 26, talar för att omedelbart avdrag skattemässigt förutsätter att utgiften redovisas som kostnad. Samtidigt kan konstateras att systematiken i IL innebär att bestämmelserna om avdrag för anskaffning av inventarier utgör särskilda regler som innebär en avvikelse från huvudregeln i 14 kap. 2 §. Detta talar för att utgifter som skattemässigt är reparation och underhåll alltid kan dras av omedelbart. Rättsläget måste dock betecknas som osäkert i denna del.

Viktigt i detta sammanhang är att det fall företaget väljer att redovisa utgiften för reparation och underhåll som tillgång samtidigt som utgifterna skattemässigt dras av omedelbart är det inte längre möjligt att tillämpa bestämmelserna om räakenskapsenlig avskrivning. Detta är särskilt viktigt för de företag som tillämpar K3.

Någon egentlig skatterättslig praxis finns inte om gränsdragningen mellan omedelbart avdragsgill reparations- och underhållskostnad och förbättring. Ledning torde kunna hämtas från de principer som gäller ifråga om byggnader, dvs. förbättras det tekniska skicket är det en förbättring medan om maskinen återställs i det skick den hade vid förvärvet eller senaste förbättringen det är fråga om reparation eller underhåll.

En maskin kan innehålla olika delar. Byts en del ut räknas detta skattemässigt som reparation och underhåll såvida inte det tekniska skicket förbättras. Om den huvudsakliga delen av en maskin eller den del som ger maskinen dess huvudsakliga värde byts ut, torde utgiften behandlas som utbyte av hela maskinen. I sådana fall ska utgifterna läggas till inventariernas avskrivningsunderlag.

Företag som tillämpar K3 ska vid utbyte av en komponent redovisa utgiften som tillgång. Skattemässigt bedöms normalt en maskin som en enhet och då blir utbyte av en komponent skattemässigt reparation och underhåll.

För att företaget i detta fall inte ska mista rätten till räakenskapsenlig avskrivning är det inte möjligt att dra av utgiften som kostnad utan den måste läggas till det skattemässiga värdet. Det är inte heller möjligt att redovisa det direktavdrag som görs skattemässigt som en överavskrivning. Detta innebär att möjligheten att skattemässigt omedelbart dra av utgifter för reparation och underhåll begränsas i

praktiken när tillgångar vilka skattemässigt räknas som inventarier delas upp i komponenter i redovisningen.

Däremot är för företag som tillämpar K2-reglerna gränsdragningen i redovisningen mellan förbättring och reparation och underhåll i princip identisk med den skattemässiga gränsdragningen. I det fall de skattemässiga reglerna om reparation och underhåll inte är särskilda skatterättsliga regler kommer företag som tillämpar K2 att tvingas att göra omedelbart avdrag för utgifter för reparation och underhåll.

Exempel på hur de olika metoderna fungerar

Grundförutsättningar exempel 1

BAS-företaget anskaffar en tillgång den 1 januari 20x1 för 100 000 kr och börjar använda tillgången omedelbart. Tillgången består av 5 lika stora olika komponenter, dvs. 5 komponenter med en anskaffningsutgift på vardera 20 000 kr. Komponenternas avskrivningstid är 100, 50, 30, 10 och 5 år.

Avskrivning 20x1–20x5

Bedömning enligt K3

År 20x1 görs följande beräkning av avskrivningar per komponent:

Komponent	Ansk. värde	Avsk. tid	Avskrivning
1	20 000	100 år	200
2	20 000	50 år	400
3	20 000	30 år	667
4	20 000	10 år	2 000
5	20 000	5 år	4 000
Total avskrivning			7 267

Total avskrivning beräknat per komponent (K3) uppgår till 7,3 procent av anskaffningsvärdet, dvs. en beräkning av avskrivningen med hänsyn tagit till att tillgången består av komponenter ger en enhetsavskrivning på 7,3 procent.

Bedömning enligt K2

Om beräkningen görs utifrån enheten (K2) görs normalt inte samma detaljerade beräkning som enligt ovan. Företaget gör här en bedömning att huvudkomponenten som styr avskrivningen är den som har en avskrivningstid på 50 år. Tillgången skrivs således av över 50 år vilket ger en årlig avskrivning på 2 000.

Ett företag som tillämpar K2 har alltid möjlighet att via olika förenklingsregler ha samma avskrivning i redovisningen som i inkomstdeklarationen.

Utbyte år 20x6

Som framgår ovan har tillgången en komponent som har en nyttjandeperiod på fem år. Det innebär att i januari 20x6 ska denna komponent bytas ut. Utbytet kostar 25 000 kr.

Bedömning enligt K2

I redovisat värde för tillgången finns fortfarande 95 procent av den här delen av tillgången kvar eftersom hela tillgången skrivs av över 50 år. Utbytet av den här delen är ingen värdehöjande förbättring men är nödvändigt för att tillgången ska fortsätta fungera och därmed generera kassaflöde till företaget. Hela beloppet måste så ses som ett underhåll och därmed kostnadsföras omedelbart. Företaget får även skattemässigt omedelbart dra av hela beloppet.

Företaget har därmed följande kostnader för tillgången under år 20x1–20x6:

Post/år	20x1	20x2	20x3	20x4	20x5	20x6
Avskrivning	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
Underhåll	0	0	0	0	0	25 000
Totalt	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	27 000

Total kostnad för perioden uppgår till 37 000 kr.

Bedömning enligt K3

Eftersom företaget vid anskaffningstidpunkten delat upp tillgången i komponenter och sedan skrivit av med en procentsats som innebär att respektive nyttjandeperiod på respektive komponent beaktats är hela komponent nr 5 avskriven när det är dags att byta ut den. Om utbytet uppfyller den allmänna tillgångsdefinitionen, vilket den troligtvis gör eftersom den är en förutsättning för att tillgången ska kunna fortsätta fungera, är hela beloppet balansgillt. Det nya anskaffningsvärdet skrivs av över komponentens nyttjandeperiod vilket även denna gång är fem år. Det ger följande beräkning av total avskrivning för år 20x6 och framåt:

Komponent	Ansk. värde	Avsk. tid	Avskrivning
1	20 000	100 år	200
2	20 000	50 år	400
3	20 000	30 år	667
4	20 000	10 år	2 000
5	25 000	5 år	5 000
Total avskrivning			8 267

Företaget har därmed följande kostnader för tillgången under år 20x1–20x6:

Post/år	20x1	20x2	20x3	20x4	20x5	20x6
Avskrivning	7 267	7 267	7 267	7 267	7 267	8 267
Underhåll	0	0	0	0	0	0
Totalt	7 267	7 267	7 267	7 267	7 267	8 267

Total kostnad för perioden uppgår till 44 602 kr.

Sammanfattning

Först kan konstateras att det är viktigt att företaget vid tillämpning av K3 noggrant gör uppdelning av komponenter för att slippa ett merarbete i framtiden. Huvudeffekten av komponentansatsen är ett jämnare resultat. Många utgifter, främst vad avser fastigheter, som i K2 redovisas som kostnad fördelas i K3 under flera år som avskrivning. Vad avser fastigheter uppkommer också en skillnad mellan redovisat värde och skattemässigt värde varför uppskjuten skatt också ska redovisas.

I och med valet att tillämpa K2 belastas resultaträkningen med lägre avskrivningar men företaget måste tänka på att bygga upp en buffert för att resultatmässigt kunna ta kostnaden när underhållsbehovet uppkommer. Avskrivning och gränsdragningen mellan reparation och underhåll respektive ombyggnation är i princip densamma som vid beskattning.

Exempel på beräkningar av skatteskuld i juridisk person

Exempel – Räkenskapsår är kalenderår

Aktiebolag med räkenskapsår 20X2-01-01–20X2-12-31

Utgångspunkter

Beskattningsår är kalenderår. Inkomstdeklarationen ska lämnas senast sex månader efter räkenskapsårets utgång (sju månader om e-ink används vid avlämnade av inkomstdeklarationen). Slutskattebesked skickas senast den 15 i tolfte månaden efter beskattningsårets utgång vilket gör att beskattningen fastställs året efter räkenskapsårets utgång. I exemplet gäller en skattesats om 20 %.

Förutsättningar

Resultat enligt årsredovisningen	90 000
Skattemässiga justeringar	+ 10 000
Underlag för inkomstskatt	100 000

Räkenskapsår 20X2-01-01–20X2-12-31

Årets skattekostnad 20 % × 100 000 kr	20 000
Skattereduktion	– 2 000
Avgår räkenskapsårets debiterade F-skatt	
Perioden februari 20X2–december 20X2 på skattekontoutdrag	
Antag 1 200 kr/period = 11 × 1 200 kr	– 13 200
Kvarstår som skuld vid räkenskapsårets utgång	4 800

Räkenskapsåret 20X1-01-01–20X1-12-31

Slutskattebesked för 20X1 kommer i december 20X2 och ska vara betald senast 90 dagar efter beslutet.

I samband med att slutskattebeskedet erhålls bokas skattskulden om från konto 2512 till skattekontot (konto1630), se exempel 25-1 i *Bokföringsboken*.

Kvarstår som skuld vid räkenskapsårets utgång	0

Summa skatteskuld per 20X2-12-31	4 800

På konto 8910 ska årets skattekostnad (20 000 kr) minskad med skattereduktionen (2 000 kr) 18 000 kr bokföras.

Skulden är 4 800 kr. Se även exempel 25-1 i *Bokföringsboken*.

Ersättningsfond i aktiebolag

Inledning

Vid skada på en byggnad på grund av händelser som ligger utanför företagets kontrollområde, exempelvis vid brand, erhåller företaget i regel försäkringsersättning. Ersättningen är oftast på ett helt annat, och högre, belopp än tillgångens redovisade värde.

Ur ett redovisningsperspektiv händer här tre saker:

- Nedskrivning/utrangering av de skadade tillgångarnas redovisade värde.
- Försäkringsersättning erhålles och intäktsredovisas.
- Anskaffning av en ersättningstillgång där anskaffningsvärdet i sin helhet aktiveras och skrivs av över den nya tillgångens nyttjandeperiod.

Detta avsnitt utgår från företaget BAS-konstruktioner AB. Företaget äger dels inventarier, dels en fastighet varpå det finns en byggnad och byggnadsinventarier. Innan byggnadens skadas gäller följande ekonomiska förutsättningar.

Anläggningstillgångar:		BAS-konto
Anskaffningsvärde mark, kr	8 000 000	1130
Anskaffningsvärde byggnad, kr	4 000 000	1110
Antal avskrivningsår hittills	10	
Avskrivning per år	100 000	7820
Ackumulerade avskrivningar	1 000 000	1119
Redovisat värde byggnad	3 000 000	
Redovisat värde inventarier	1 000 000	1200
Effekt av skadan:		
Försäkringsersättning byggnad	5 000 000	
Utgift ny byggnad	5 000 000	

En försäkringsersättning ska intäktsredovisas enligt K2 p. 6.26 när skadan som omfattas av försäkringen har inträffat och försäkringsföretaget har fattat beslut om ersättning.² Eftersom företaget ska vänta in ett beslut från försäkringsföretaget kan nedskrivningen och försäkringsersättningen i praktiken hamna i två olika räkenskapsår. I vårt exempel redovisas de dock under samma räkenskapsår.

² I K3 återfinns nedskrivningsbestämmelserna i kap. 29. Intäktsredovisning av försäkringsersättning följer de allmänna principerna i kap. 2.

BAS-konstruktioners redovisning ser därmed ut enligt följande efter att skadan har skett, nedskrivning gjorts och en ny byggnad är uppförd:

1110 Byggnad				3994 Försäkringsersättning			
IB		4 000 000		(1)		4 000 000	
(3)		5 000 000				(2) 5 000 000	

1119 Ack. Avskr. byggnad				7720 Nedskrivning av byggnader			
(1)		1 000 000		IB		1 000 000	

1920 Checkräkning							
(2)		5 000 000		(3)		5 000 000	

(1) Bortbokning av byggnadens anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar samt nedskrivningskostnad som följd av detta.

(2) Erhållen försäkringsersättning.

(3) Inköp av ny byggnad

Redovisningsmässigt uppkommer här således en vinst på 2 000 000 (nettot av konto 3994 och konto 7720).

Skattemässigt gäller att försäkringsersättning och liknande som avser tillgångar i näringsverksamhet är skattepliktiga enligt 8 kap. 22 § IL. När det gäller försäkringsersättning finns inga särskilda skatterättsliga periodiseringsregler utan de hanteras inom det så kallade kopplade området. Därför beskattas försäkringsersättning som huvudregel samma år som den intäktsredovisas redovisningsmässigt. Detta gäller även om försäkringsersättningen används omedelbart till att anskaffa en ersättningstillgång.

Skattemässig avsättning till ersättningsfond

Vid beskattningen finns en möjlighet att helt eller delvis sätta av ett överskott som uppkommer enligt ovan till en ersättningsfond. Dessa regler har tillkommit för att en försäkringsskada inte ska leda till att den skattskyldige drabbas av förtida skattebelastning och likviditetspåfrestning. Syftet med ersättningsfond är att den skattskyldige inte ska hamna i en sämre skattemässig situation än om skadan inte hade inträffat.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras inom vissa ramar för belopp som sätts av till

- ersättningsfond för maskiner och inventarier (konto 2161)

- ersättningsfond för byggnader och markanläggningar (konto 2162), och
- ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel (konto 2164).

Viktigt är att det är fråga om olika fonder, en för respektive tillgångslag. Nedan beskrivs endast de två förstnämnda ersättningsfonderna.

BAS-konstruktioner får avdrag för avsättning till en ersättningsfond eftersom företaget får ersättning för skada genom brand eller annan olyckshändelse på inventarier och byggnader, dvs. genom en händelse som räknas som force majeure.

Avdragsrätt för avsättning till en ersättningsfond finns också om mark skadas, exempelvis skog brinner ned, eller om en fastighet avyttras i samband med expropriation och vissa andra tvångsförfaranden. Detta behandlas inte här.

För att den skattskyldige skattemässigt ska medges avdrag för avsättning för ersättningsfond ska den löpande bokföringen avslutas med en årsredovisning eller ett årsbokslut (inklusive förenklat årsbokslut). Avsättning i räkenskaperna är inte nödvändig vid avdrag för ersättningsfond för mark men gäller övriga ersättningsfonder. Anledningen till att det inte krävs någon avsättning för mark är att mark inte har en begränsad nyttjandeperiod och därför inte skrivs av.

Det skattemässiga avdraget får inte överstiga den skattepliktiga ersättningen. Dessutom finns vissa spärregler som inte behandlas här.

Ianspråktagande av ersättningsfond

Precis som avsättning till ersättningsfond så styrs ianspråktagande av ersättningsfond av skattereglerna. En ersättningsfond får tas i anspråk för tillgångar som anskaffas och arbeten som utförs efter utgången av det beskattningsår (vilket även är det räkenskapsår) då avsättningen gjordes. Fonden får också tas i anspråk för byggnader, markanläggningar och mark som anskaffas under samma beskattningsår som ersättningen ska tas upp som intäkt, dvs. avsättning och ianspråktagande sker under samma beskattningsår.

Ersättningsfonder får tas i anspråk för avskrivning av inventarier, byggnader och markanläggningar som utgör kapitaltillgång samt för kostnader för reparations- och underhållsarbeten på sådana tillgångar. Ersättningsfonden ska i princip användas för anskaffning av samma slags tillgång som avsättningen avsett. Vissa undantag finns, exempelvis får ersättningsfond för byggnader och markanläggningar tas i anspråk för avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av inventarier.

När en ersättningsfond tagits i anspråk tas det ianspråktaga beloppet i praktiken inte upp som intäkt. Utgifter, för vilka fonden har

tagits i anspråk, får å andra sidan inte dras av – varken omedelbart eller som avskrivning. I fallet med BAS-konstruktioner innebär detta att förvärvet av ersättningsbyggnaden för 5 000 000 kr medför att ersättningsfonden på 2 100 000 kr tas i anspråk genom att byggnadens anskaffningsvärde skrivs ned med återfört belopp. Byggnadens skattemässiga avskrivningsunderlag utgörs av nettovärdet, nämligen (5 000 000 – 2 100 000=) 2 900 000 kr. För beräkningar och konteringar se exempel två.

Återföring av avdragen

Ersättningsfond ska ha tagits i anspråk inom tre år. Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, medge att fonden behålls upp till sex år.

Avdraget ska återföras även om den angivna tiden inte löpt ut om

- fonden tas i anspråk i strid med lagen,
- den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts (jfr 38 kap. 15 § IL),
- den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
- den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
- skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
- näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
- den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission (jfr 37 kap. 17 § IL),
- det beslutas att innehavaren av fonden ska träda i likvidation, eller
- den som innehar fonden försätts i konkurs.

Har återföring skett enligt någon av punkterna ovan ska, utöver återfört belopp, 30 procent av återfört belopp tas upp som skattepliktig intäkt.

Enligt K3 får obeskattade reserver inte redovisas i annat fall än då det krävs enligt skattelagstiftningen. I nedanstående exempel för byggnader visas därför hur ersättningsfonden ska hanteras för dessa företag.

Exempel

Exempel 1 – Hur beräknas avdraget för inventarier

Under 2XX5 fick BAS-konstruktioner 200 000 kr i försäkringsersättning för skadade inventarier. Tillgångarnas såväl bokföringsmässiga som skattemässiga ingående värde är 1 000 000 kr. Inga inventarier har förvärvats eller avyttrats under 2XX5.

Räkenskapsenlig avskrivning – enbart huvudregeln

Inventariernas lägsta skattemässiga värde på balansdagen hade enligt huvudregeln varit 700 000 kr ($70 \% \times 1\,000\,000$ kr) om försäkringsersättning inte hade erhållits.

Enligt 18 kap. 15 § IL medges ett särskilt avdrag motsvarande försäkringsersättningen när inventariernas lägsta värde (= värdeminskningssavdrag) beräknas. Inventariernas lägsta skattemässiga värde är därför 560 000 kr ($70 \% \times [1\,000\,000 \text{ kr} - 200\,000 \text{ kr}]$).

Trots det särskilda avdraget – motsvarande försäkringsersättningen – kommer BAS-konstruktioner i en sämre skattemässig situation än om skadan inte hade inträffat. BAS-konstruktioner kan visserligen göra större avskrivningar, men ska å andra sidan ta upp 200 000 kr i intäkt.

Genom det särskilda avdraget kan BAS-konstruktioner skriva av inventarierna med ytterligare 140 000 kr ($700\,000 \text{ kr} - 560\,000 \text{ kr}$), i jämförelse med vad företaget annars skulle ha varit berättigad till. Avdrag för avsättning till ersättningsfond minskas därför i motsvarande mån. Avdraget för ersättningsfond begränsas till 60 000 kr ($200\,000 \text{ kr} - 140\,000 \text{ kr}$). Att BAS-konstruktioner varken kommer i bättre eller sämre skattemässig situation kan åskådliggöras enligt följande:

Intäkt försäkringsersättning	+ 200 000 kr
Särskilt avdrag (extra avskrivning)	– 140 000 kr
Avsättning ersättningsfond	– 60 000 kr
Resultatpåverkan	= 0 kr

Räkenskapsenlig avskrivning – huvudregeln jämförd med kompletteringsregeln

När storleken på ersättningsfonden beräknas måste en jämförelse göras mellan hur stora värdeminskningssavdrag företaget kan göra enligt huvudregeln och kompletteringsregeln. Förutsättningarna är desamma som ovan med det tillägget att inventariernas lägsta skattemässiga värde på balansdagen hade enligt kompletteringsregeln varit 600 000 kr om försäkringsersättning inte hade erhållits, dvs. 100 000 kr lägre än enligt huvudregeln.

Lägsta skattemässiga värde på inventarierna, med beaktande av det särskilda avdraget, är enligt huvudregeln 560 000 kr ($70 \% \times [1\,000\,000 \text{ kr} - 200\,000 \text{ kr}]$). Detta värde är 40 000 kr lägre än värdet enligt kompletteringsregeln där något särskilt avdrag inte beräknas ($600\,000 \text{ kr} - 560\,000 \text{ kr}$). Den extra avskrivningen med anledning av försäkringsersättningen är m.a.o. 40 000 kr. Avdrag för avsättning till ersättningsfond ska därför reduceras med 40 000 kr till 160 000 kr. Hur detta ska bokföras framgår av exempel 2 nedan.

En avsättning med 160 000 kr medför att försäkringsersättningen inte ger någon resultatpåverkan.

Intäkt försäkringsersättning	+ 200 000 kr
Särskilt avdrag (extra avskrivning)	– 40 000 kr
Avsättning ersättningsfond	– 160 000 kr
Resultatpåverkan	= 0 kr

Exempel 2 – Byggnad brinner ned

BAS-konstruktioners byggnad brinner ned till grunden år 2XX5. BAS-konstruktioner får försäkringsersättning med 5 000 000 kr för byggnaden och med 200 000 kr för förlorade byggnadsinventarier.

Inventarier

För beskattningsåret får värdeminskningssavdrag för inventarier göras med högst 440 000 kr. Avsättning till ersättningsfond medges med 60 000 kr.

a) BAS-konstruktioner gör följande noteringar år 2XX5

Debet 1940 Bank	200 000 kr	
Kredit 3994 Försäkringsersättningar		200 000 kr
Debet 7830 Avskrivning inventarier	440 000 kr*	
Kredit 1209 Ackumulerade avskrivningar inventarier		440 000 kr*
Debet 8861 Avsättning ersättningsfond inventarier	60 000 kr	
Kredit 2161 Ersättningsfond inventarier		60 000 kr

* För att förenkla exemplet har ingen del noterats som överavskrivning.

Inventarierna har skrivits ned till lägsta godtagbara skattemässiga värde 560 000 kr ($70 \% \times [1\,000\,000 - 200\,000]$), se ovan exempel 1.

b) År 2XX6 förvärvar BAS-konstruktioner inventarier för 200 000 kr och ersättningsfonden för inventarier tas i anspråk.

Debet 2161 Ersättningsfond inventarier	60 000 kr
Kredit 8865 Inanspråktagande ersättningsfond avskrivningar	60 000 kr

Vid beskattningen får inventarierna skrivas ned enligt huvudregeln till lägst 490 000 kr ($70 \% \times [560\,000 + 200\,000 - 60\,000]$).

Byggnaden

Den nedbrunna byggnaden har förvärvats för 4 000 000 kr och har skrivits av med 100 000 kr per år under tio år. Avskrivning har dock inte gjorts det år byggnaden brann ned, dvs. år 2XX5. Fastighetens bokförda och skattemässiga värde år 2XX5 är 3 000 000 kr (se IB konto 1110 och 1119 nedan).

Utrangeringsavdrag medges med skatterättsligt restvärde 3 000 000 kr, enligt 19 kap. 7 § IL.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond medges år 2XX5 med 2 100 000 kr ($5\,000\,000 - 3\,000\,000\text{ kr} + 100\,000\text{ kr}$). Samma resultatpåverkan uppnås som om årligt värdeminskningssavdrag hade

medgivits år 2XX5 med 100 000 kr, om byggnaden inte hade brunnit ned (se resultaträkningen).

a) BAS-konstruktioner gör följande noteringar år 2XX5

(1) Försäkringsersättningen

Debet 1940 Bank	5 000 000 kr
Kredit 3994 Försäkringsersättningar	5 000 000 kr

(2) Utrangering av byggnaden

Kredit 1110 Byggnader	4 000 000 kr
Debet 1119 Ackumulerade avskrivning på byggnader	1 000 000 kr
Debet 7720 Nedskrivning byggnader	3 000 000 kr

Nedskrivningen 3 000 000 kr får dras av vid beskattningen som utrangeringsavdrag.

(3) Avdrag för avsättning till ersättningsfond

Debet 8862 Avsättning till ersättningsfond byggnader	2 100 000 kr
Kredit 2162 Ersättningsfond byggnader	2 100 000 kr

1110 Byggnad				3994 Försäkringsersättning			
IB	4 000 000	(2) 7920	4 000 000	RR	5 000 000	(1) 1940	5 000 000
1119 Ack. Avskr. byggnad				7720 Nedskrivning av byggnad			
(2) 7920	1 000 000	IB	1 000 000	1110 (2)	3 000 000	RR	3 000 000
1940 Bank				8862 Avsätt. EF byggnader			
(1) 3990	5 000 000	UB	5 000 000	(3) 2162	2 100 000	RR	2 100 000
2162 Ersättningsfond byggnad							
UB	2 100 000	8862	2 100 000				
Balansräkning				Resultaträkning			
1940	2 100 000	2161	2 100 000	8862	2 100 000	3880	5 000 000
				7720	3 000 000		

b) BAS-konstruktioner uppför en ny byggnad år 2XX6. Utgiften är 5 000 000 kr

(1) Förvärv av fastighet

Debet 1110 Byggnader	5 000 000 kr
Kredit 1940 Bank	5 000 000 kr

(2) Ianspråktagande av ersättningsfond

Debet 2162 Ersättningsfond byggnader	2 100 000 kr
Kredit 8865 Ianspråktagande ersättningsfond för avskrivningar	2 100 000 kr**

Debet 8852 Ackumulerade överavskrivningar byggnader	2 100 000 kr**
Kredit 2152 Ackumulerade överavskrivningar byggnader	2 100 000 kr

**I enlighet med kongruensprincipen redovisas både intäkter och kostnader över resultaträkningen. Intäkten ska inte tas upp till beskattning och kostnaden får inte dras av. Någon skattemässig justering behöver dock inte göras i inkomstdeklarationen, eftersom beloppen tar ut varandra.

1110 Byggnad				2162 Ersättningsfond byggnad			
IB	0	UB	5 000 000	(2) 8865	2 100 000	IB	2 100 000
(1) 1940	5 000 000						
2152 Ack. överavskr. byggnad				8852 Ack. överskriv. byggn.			
UB	2 100 000	IB	0	(2) 2152	2 100 000	RR	2 100 000
		(2) 8852	2 100 000***				
1940 Bank				8865 Ianspråkstagande EF			
IB	5 000 000	(1) 1110	5 000 000	RR	2 100 000	(2) 2162	2 100 000
Balansräkning				Resultaträkning			
1110	5 000 000	2152	2 100 000	8852	2 100 000	8865	2 100 000

***Utöver avskrivning med medel från ersättningsfond är det möjligt att göra vanliga årliga avskrivningar.

Redovisning enligt K3 och utan konto för obeskattade reserver
Företag som tillämpar K3 ska redovisa ersättningsfond på samma sätt som i exemplet ovan med den skillnaden att Ianspråktagandet av fonden inte redovisas som överavskrivning. I b2 intäktsförs åter-

föringen av ersättningsfonden (konto 2162 och 8865), men överavskrivningen redovisas inte (konto 8852 och 2152). I stället för att göra en överavskrivning i redovisningen gör bolaget avdrag i inkomstdeklarationen med 2 100 000 kr som en justerad kostnadspost.

Observera att det skattemässiga värdet på byggnaden är 2 900 000 kr ($5\,000\,000 - 2\,100\,000$) och att det redovisade värdet är 5 000 000 kr. Det innebär att det redovisade värdet på byggnaden inte kan ligga till grund för beräkning av värdeminskingsavdrag vid beskattningen. Avskrivningen i räkenskaperna ska därför justeras i inkomstdeklarationen. Skrivs byggnaden av med t.ex. 4 procent per år ska avskrivningen i räkenskaperna 200 000 kr ($4\% \times 5\,000\,000$) återläggas som justerad intäktspost. Samtidigt görs avdrag skattemässigt för värdeminskingsavdrag med 116 000 kr ($4\% \times 2\,900\,000$) genom en justerad kostnadspost.

I och med att skillnad föreligger mellan det bokförda och det skattemässiga värdet uppstår också behov av att redovisa en uppskjuten skatteskuld.

Varulager – skillnad mellan värdering enligt K2 och K3

Lägsta värdets princip

Varulager ska värderas enligt lägsta värdets princip (LVP). Principen innebär att varulager ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde. Vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärde kan skilja sig mellan K3 å ena sidan och K2 å andra sidan. Framför allt gäller detta hanteringen av indirekta tillverkningskostnader. Vid övergång från redovisning i enlighet med BFNAR 2000:3 till K-systemet kan valet av K2 eller K3 få stor inverkan på varulagrets värde. Detta fördjupningsavsnitt syftar till att visa hur lagervärdet beräknas enligt K2 och K3 och hur valet av regelverk påverka balans- och resultaträkning.

Inköpspris

Gemensamma bestämmelser

När det gäller inköpspris för råmaterial, handelsvaror och liknande så har K2 och K3 samma grundregler dvs. att följande poster inkluderas i anskaffningsvärdet för varulager:

- Inköpspris
- Utgifter direkt hänförliga till förvärvet såsom frakt, importavgifter och tull
- Avdrag görs för varurabatter, bonus och liknande prisavdrag

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor

Gemensamma bestämmelser

Förutom de belopp som ingår i inköpspriset ovan, ökas anskaffningsvärdet för egentillverkade varor med utgifter för lön och arbetsgivaravgifter för anställda som arbetar med att tillverka varorna (direkt lön).

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor – K2

Pålägget för sociala avgifter enligt K2 innehåller enbart lagstadgade arbetsgivaravgifter. Avtalsenliga arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på pensionsavgifter ingår inte av förenklingskäl.

Enligt K2 får indirekta tillverkningskostnader läggas till lagervärdet. Eftersom det inte är ett krav att lägga till skälig andel av indirekta tillverkningskostnader i K2 kan en tillämpning av K2 innebära att ett företag får ett lägre lagervärde än enligt K3. Detta eftersom ett företag som tillämpar K2 har möjlighet att resultatredovisa indirekta tillverkningskostnader redan när de uppkommer och inte vid försäljning (som en del av kostnaden för de varor som sålts). I företag med kort tillverkning och snabb försäljning ger inte denna tidsmässiga

förskjutning så stora effekter. Det kan den däremot göra i säsongsbetonad verksamhet där lagret byggs upp under en del av året och säljs i en annan del, exempelvis glass och snökanoner.

Att notera är att K2 inte tillåter aktivering av någon typ av lagerhållningskostnad, även om det är en integrerad del av tillverkningen, exempelvis lagerhållning av råvaror.

Anskaffningsvärde för egentillverkade varor – K3

Enligt K3 ingår i direkt lön alla sociala avgifter som kan hänföras till lön till anställda som direkt arbetar med att tillverka varorna.

Enligt K3 ska pålägg för indirekta tillverkningskostnader göras om inte själva pålägg är en obetydlig del av anskaffningsvärdet eller en oväsentlig del av företagets tillverkningskostnad. Effekten av denna bestämmelse blir att ett företag som tillämpar K3 endast kan kostnadsföra indirekta tillverkningskostnader direkt om de är så små att det egentligen inte spelar någon roll hur de behandlas.

Normal kapacitet vid egen tillverkning

Företag som tillämpar K3 ska som huvudregel göra pålägg för indirekta tillverkningskostnader baserat på normal kapacitet. Det gäller även företag som tillämpar K2 och väljer att aktivera indirekta tillverkningskostnader. Med normal kapacitet menas en normal tillverkningsvolym under en längre tid, ofta mätt över ett antal år. Om företaget har en jämn tillverkningsvolym kan ofta det kommande årets budgeterade tillverkningsvolym anses vara normal kapacitet.

I en påläggsberäkning ska de fasta (budgeterade) tillverkningskostnaderna fördelas över de varor som ska produceras under året. En enkel beräkning av pålägg per vara blir således:

$$\frac{\text{Totala fasta tillverkningskostnader}}{\text{Normal kapacitet}}$$

Pålägg kan därefter läggas till anskaffningsvärdet tillsammans med direkt material, direkt lön och rörliga tillverkningskostnader. Om beräkningen är korrekt har företaget vid årets slut absorberat alla indirekta tillverkningskostnader in i lagervärdet som sedan kostnadsförs i takt med att varorna säljs.

Fördelningen av fasta omkostnader ska baseras på normal tillverkningskapacitet, dvs. den tillverkningsvolym som i genomsnitt förväntas bli uppnådd under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden. Hänsyn tas till förlorad kapacitet till följd av planerat underhåll. Faktisk produktionsnivå kan användas om den utgör en god approximation av normal kapacitet. Vid en låg produktion eller när en anläggning inte är utnyttjad ska det totala beloppet av fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet inte bli högre än vid normal kapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet minskas.

Ej fördelade omkostnader ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänför sig.

Schablonmässiga metoder

I K2 finns en allmän regel i punkten 2.9 om schablonmässig värdering som bland annat inkluderar ett krav på att tillämpning av schablonen ska ge samma redovisade värde som om en post-för-postvärdering hade gett. Denna punkt har inkluderats i K3 p. 13.4 till att gälla just varulager. Det innebär att schablonmässiga värderingar av varulager är tillåtna enligt såväl K2 som K3.

En vanlig schablon är att använda standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriser vid bestämning av varulagrets anskaffningsvärde. En annan vanlig schablon är inkuranstrappa. En sådan är inte behandlad enligt K3 men beskrivs i kommentaren till K2. BFN anger här att det är viktigt att företaget vid utformning utgår från förhållanden som är specifika i just det företaget. Det innebär att det per automatik inte går att ha en inkuranstrappa gemensam för en koncern eller en bransch. Det ska också finnas tillförlitliga underlag som styrker att den inkuranstrappa som företaget har tillämpat är en rimlig approximation av företagets verkliga inkurans. Ett vanligt sätt att skapa sådana tillförlitliga underlag är att under årens lopp logga när de olika artiklarna börja sjunka i försäljningsvärde.

Pågående entreprenader och tjänsteuppdrag för annans räkning

Hur pågående uppdrag ska redovisas beror på vilken typ av uppdrag det är frågan om. För uppdrag till fast pris finns en huvudregel (successiv vinstavräkning) och en alternativregel (färdigställandemetoden). Samma metod ska användas för samtliga uppdrag till fast pris. Vad gäller uppdrag på löpande räkning ska successiv vinstavräkning tillämpas. Metoderna beskrivs mer ingående nedan.

I K2 finns även regler för två andra typer av tjänste- och entreprenaduppdrag: provisionsbaserade uppdrag och uppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod. Här beskrivs bara redovisning av uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning.

Redovisning av uppdrag till fast pris – huvudregel enligt K2

Vid tillämpning av huvudregeln redovisas intäkten med utgångspunkt i uppdragets färdigställandegrad, dvs. hur långt projektet har fortskridit. Färdigställandegraden fastställs genom att nedlagda utgifter som är kända mäts i förhållande till beräknade totala utgifter. Färdigställandegraden används sedan för att beräkna hur stor del av projektets intäkter som tjänats in under året. Bokföring görs så att den beräknade intäkten för året återspeglas i kontoklass 3. Nedlagda utgifter redovisas på respektive kostnadskonto i resultaträkningen. Resultaträkningen återspeglar därmed både intäkter och kostnader för det arbete som utförts under året, oavsett vad som har fakturerats. Upparbetad men ej fakturerad intäkt bokförs på konto 1620 *Upparbetade men ej fakturerade intäkter* och fakturerad men ej upparbetad intäkt på konto 2450 *Fakturerad men ej upparbetad intäkt*.

Det finns även andra sätt att bestämma färdigställandegraden, se exemplet nedan om alternativ beräkning av färdigställandegraden. Färdigställandegraden ska beräknas på samma sätt för alla uppdrag.

För att få redovisa vinsten successivt så som beskrivs ovan krävs att företaget kan beräkna utfallet av uppdraget på ett tillförlitligt sätt. För detta krävs att företaget har ett effektivt internt system för projektredovisning som inkluderar ekonomisk rapportering och budgetering. I ett sådant internt system följs utvecklingen av nedlagda utgifter, färdigställandegraden och den förväntade totalinkomsten under uppdragets gång. När det gäller uppdrag som precis har påbörjats är det normalt svårt att beräkna utfallet på ett tillförlitligt sätt. Den redovisade intäkten ska då enbart tas upp till samma belopp som redovisade kostnader under perioden. Någon del av beräknad vinst redovisas inte.

Är det sannolikt att ett uppdrag kommer att leda till förlust ska förlusten kostnadsföras. Detta gäller oavsett hur långt uppdraget har kommit. I och med kravet på att företaget tillförlitligt ska kunna mäta utfallet undviks normalt också att vinster redovisas successivt i början av ett uppdrag och en förlust i slutet (för att uppdraget inte nådde upp till den förväntade vinstnivån).

Redovisning av uppdrag till fast pris – alternativregel enligt K2

Vid tillämpning av alternativregeln redovisas intäkten när arbetet väsentligen är fullgjort. Så länge uppdraget pågår redovisas fakturerade belopp inte som intäkt i årsredovisningen, utan i balansposten Pågående arbete för annans räkning. Kostnaderna bruttoredo visas i resultaträkningen. Nettot av uppdraget ska vara noll (eller negativt om det är sannolikt att ett uppdrag kommer att leda till förlust) så länge uppdraget inte är avslutat. Därför ska ett belopp som motsvarar årets utgifter redovisas som en pluspost i resultaträkning i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. Motpost är balansposten *Pågående arbete för annans räkning*. Är skillnaden mellan aktiverade utgifter och fakturerade belopp positiv är posten Pågående arbete för annans räkning en tillgång, är skillnaden negativ är posten en skuld.

När uppdraget är slutfört ska den totala intäkten redovisas. De fakturerade belopp och nedlagda utgifter som tidigare år har redovisats i balansposten Pågående arbete för annans räkning ska föras om till resultaträkningen. Det görs genom att beloppen motsvarande de nedlagda utgifterna som tidigare år har redovisats som en pluspost i resultaträkningen i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning nu redovisas som en minuspost i samma post. De fakturerade beloppen förs om till posten Nettoomsättning. Inget ska längre redovisas i balansposten Pågående arbete för annans räkning.

Pågående arbete för annans räkning bokförs på konto 1470 för de projekt som har ett positivt saldo (nedlagda utgifter är större än faktureringen). De projekt som har ett negativt saldo ska redovisas på konto 2430. Det finns underkonton att använda om företaget vill särredovisa nedlagda utgifter och fakturerade belopp. Den förändring som ska redovisas i resultaträkningen bokförs på konto 4970 Förändring av pågående arbeten, nedlagda kostnader.

Redovisning av uppdrag till fast pris enligt K3

I K3 är alternativregeln (färdigställandemetoden) endast tillåten i juridisk person som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse i enlighet med 17 kap. 23 § inkomstskattelä-

gen. Metoden får endast användas om företaget redovisar samtliga uppdrag som omfattas av bestämmelsen på samma sätt. I övriga branscher och i koncernredovisningen ska huvudregeln (successiv vinstavräkning) tillämpas. Observera att K3 för varje enskilt uppdrag ställer krav på att färdigställandegraden beräknas enligt den metod som bäst återspeglar färdigställandet.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning enligt K2

Intäkter från uppdrag på löpande räkning redovisas i takt med att arbetet utförs och materialet levereras eller förbrukas (successiv vinstavräkning). Värdet på intäkterna är det pris som avtalats med kunden. Vid uppdrag på löpande räkning är det därför viktigt att fastställa hur många timmar och vilka utgifter som lagts ner på uppdraget.

Den del av intäkten som ännu inte fakturerats redovisas som en fordran och bokförs på konto 1620 *Upparbetade men ej fakturerade intäkter*. Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats redovisas som en skuld och bokförs på konto 2420 *Förskott från kunder*. Utgifter kostnadsförs löpande.

Redovisning av uppdrag på löpande räkning enligt K3

Den ovan beskrivna metoden gäller även för uppdrag på löpande räkning då K3 tillämpas.

Redovisning i balansräkningen vid olika typer av uppdrag

	Balanspost och konto	Uppdrag på löpande räkning	Uppdrag till fast pris		
			Huvudregel	Alternativregel	
				Inte fullgjorda på balansdagen	Fullgjorda på balansdagen
TILLGÅNGAR	Upparbetad men ej fakturerad intäkt (tillgång) 1620	Den del av den redovisade intäkten enligt punkt 6.13 i K2 som inte fakturerats	Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är positiv		
	Pågående arbete för annans räkning (tillgång) 1470			Totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång. Är den negativ är posten en skuld	
SKULDER	Förskott från kunder (skuld) 2420	Belopp som fakturerats innan arbete utförts eller material levererats eller förbrukats			
	Pågående arbete för annans räkning (skuld) 2430			Totala aktiverade utgifter minskat med det belopp som fakturerats. Är skillnaden positiv är posten en tillgång. Är den negativ är posten en skuld	
	Fakturerad men ej upparbetad intäkt (skuld) 2450		Redovisad intäkt minskad med det belopp som har fakturerats om skillnaden är negativ		

Exempel – uppdrag på löpande räkning³

Ett konsultföretag har avtalat med en kund om att utföra ett tjänsteuppdrag på löpande räkning. Konsultföretaget har rätt att fakturera 500 kr per timme för utfört arbete månadsvis i efterskott. Den 31 december år 1 (konsultföretagets balansdag) har konsultföretaget utfört arbete åt och fakturerat kunden enligt nedan:

³ Utgångspunkt: K2 exempel 6 d i BFAR 2016:10.

Upparbetade timmar till och med december	50
Upparbetade timmar i kronor	25 000
Fakturerade timmar till och med december	40
Fakturerat till och med december	20 000

Tänk så här:

Utfört uppdrag per 31/12	25 000 kr
Fakturerat under år 1	– 20 000 kr
Fordran	5 000 kr

Sammanställningen visar att konsultföretaget har en fordran på kunden som motsvarar värdet av det arbete som företaget utfört men inte fakturerat. Värdet på fordran uppgår till 5 000 kr eftersom företaget utfört 10 timmar arbete à 500 kr som inte fakturerats.

Den löpande bokföringen kan se ut på olika sätt. I detta exempel är faktureringen bokförd löpande som intäkt. Det har lett till att följande transaktioner förekommer på företagets konton:

1510 Kundfordringar		1930 Checkräkning	
(1)	20 000	(2)	20 000
1620 Upparbetat ej fakturerat		3000 Försäljning tjänster	
(3)	5 000	(1)	20 000
		(3)	5 000

- (1) Fakturering under år 1
- (2) Betalning av skickade fakturor
- (3) Upparbetad ej fakturerad intäkt per sista december

I resultaträkningen redovisas nettoomsättningen som består av den bokförda faktureringen, 20 000 kr, och den uppbokade ej fakturerade intäkten, 5 000 kr.

De löner som har betalats redovisas som vanligt i personalkostnader och eventuella andra kostnader hänförliga till arbetet redovisas på de rader de hör hemma. Detta visas inte i exemplet.

RESULTATRÄKNINGEN**År 1****Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.**

Nettoomsättning	25 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	25 000

I balansräkningen redovisas konto 1620 i rubriken Upparbetad men ej fakturerad intäkt.

Balansräkningen**31/12 år 1***Kortfristiga fordringar*

Upparbetad men ej fakturerad intäkt

5 000

Referenser

K2 p. 6.13 och 6.14.

Exempel – Uppdrag till fast pris**Inledning**

Nedan visas hur ett uppdrag till fast pris redovisas dels enligt huvudregeln (successiv vinstavräkning), dels enligt alternativregeln (färdigställandemetoden). Sist görs också en jämförelse mellan de båda metoderna.

För båda metoderna visas två år. Den löpande bokföringen kan se ut på olika sätt. I exemplet visas hur det ser ut om all fakturering under löpande år redovisas i kontoklass 3. Det är en ganska vanlig metod även vid uppdrag till fast pris. Detta eftersom utgifterna bokförs i resultaträkningen och normalt sker ingen omföring till balansräkningen månadsvis under året. Men en annan löpande bokföring är såväl tillåten som möjlig.

Vad gäller kostnadskontona i exemplen redovisas den del som är knutet till själva uppdraget. Det som redovisas som lön är den månadslön de anställda har fått. I konteringarna nedan visas bara den del som är knutet till projektet i exemplet.

Exemplet bygger på exempel 6 e i K2.

Föresättningar

Ett konsultföretag har avtalat att utföra en tjänst till ett fast pris på 90 000 kr. Arbetet påbörjas år 1 och beräknas vara avslutat år 2. Av företagets anställda är det två personer som utför det aktuella arbetet. Deras månadslön är 25 000 kr respektive 18 000 kr. Företaget har i sin kalkyl beräknat att dessa kommer att utföra 100 timmar vardera på det aktuella uppdraget. Utlägg för resor beräknas till 15 000 kr. Därutöver tillkommer indirekta utgifter som beräknats till 30 % av lönekostnaden. (Dessa indirekta kostnader får räknas med när företaget bedömer färdigställandegraden.) Företaget beräknar utgiften för en arbetstimme enligt följande:

+ Månadslön/165 timmar (bedömd normal arbetstid)
+ Arbetsgivaravgifter 45 %
= Total utgift per arbetstimme

Företagets totalt beräknade utgifter för att utföra uppdraget uppgår enligt nedanstående kalkyl till 64 140 kr vilket innebär en beräknad vinst på 25 860 kr.

Anställd A	100 tim. à 220 kr	22 000 kr
Anställd B	100 tim. à 158 kr	15 800 kr
		37 800 kr

Indirekta utgifter, 30%		11 340 kr
Utgifter för resor		15 000 kr
		64 140 kr

Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter för resor registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt.

Anställd A	40 tim. à 220 kr	8 800 kr
Anställd B	70 tim. à 158 kr	11 060 kr
		19 860 kr

Indirekta utgifter, 30%		5 958 kr
Utgifter för resor		6 000 kr
		31 818 kr

Företaget har delfakturerat kunden med 60 000 kr.

Under år 2 höjs anställd B:s månadslön till 18 250 kr och följande utgifter på det aktuella uppdraget registreras. Uppdraget slutfaktureras.

Anställd A	62 tim. à 220 kr	13 640 kr
Anställd B	29 tim. à 160 kr	4 640 kr
		18 280 kr

Indirekta utgifter, 30%		5 484 kr
Utgifter för resor		9 400 kr
		33 164 kr

Följande transaktioner, hänförliga till uppdraget, har under år 1 bokförts på företags konton:

7010 Löner till kollektivanställda	7500 Sociala och andra avgifter enligt lag
(1) 13 697	(1) 6 163
5800 Resekostnader	3300 Försäljning av tjänster i Sverige
(2) 6 000	(3) 60 000

1930 Checkräkning	
(3) 60 000	(1) 19 860
	(2) 6 000

- (1) Lönekostnaden hänförlig till arbetet, inklusive de sociala kostnaderna
- (2) Utgifter för resor kopplat till uppdraget
- (3) Fakturor skickade (och betalda) under året

Dessutom har bokförts på diverse konton det som bolaget räknar in i de indirekta kostnaderna. Det visas inte i exemplet.

Tänk så här vid bokslutet år 1 – Huvudregeln (successiv vinstavräkning)

År 1 beräknas först färdigställandegraden. I ett fall som detta beräknas normalt färdigställandegraden utifrån relationen mellan de utgifter som lagts ned i projektet på balansdagen och de beräknade totala projektutgifterna. Färdigställandegraden blir 49,6 % (31 818 kr / 64 140 kr).

Därefter beräknas den nettoomsättning som ska redovisas genom att kontraktssumman multipliceras med färdigställandegraden, 90 000 kr * 49,6 % = 44 640 kr.

Slutligen beräknas den fordran eller skuld företaget har till kunden genom att det belopp som redovisats som nettoomsättning till följd av uppdraget jämförs med vad företaget har fakturerat kunden. Skillnaden blir en fordran eller en skuld. I detta exempel blir det en skuld, 44 640 kr – 60 000 kr = –15 360 kr.

Ovanstående leder till följande kompletterande bokningar vid bokslutet.

7010 Löner till kollektivanställda		7500 Sociala och andra avgifter enligt lag	
(1) 13 697	RR 13 697	(1) 6 163	RR 6 163

5800 Resekostnader		1930 Checkräkning	
(2) 6 000	RR 6 000	(3) 60 000	(1) 19 860
			(2) 6 000

3300 Försäljning av tjänster i Sverige		2450 Fakturerad men ej upparbetad intäkt	
(4) 15 360	(3) 60 000	RR 15 360	(4) 15 360
RR 44 640			

- (1) – (3) Enligt löpande bokföringen ovan
- (4) Justering av nettoomsättningen

Vad händer år 2?

Följande transaktioner, hänförliga till uppdraget, har under år 2 bokförts på företagets konton:

1930 Checkräkning		3300 Försäljning av tjänster i Sverige	
(7) 30 000	(5) 18 280 (6) 9 400		(7) 30 000
2450 Fakturerad men ej upparbetad intäkt		7010 Löner till kollektivanställda	
	IB 15 360	(5) 12 607	
7500 Sociala och andra avgifter enligt lag		5800 Resekostnader	
(5) 5 673		(6) 9 400	

(5) Lönekostnaden hänförlig till arbetet, inklusive de sociala kostnaderna

(6) Utgifter för resor kopplat till uppdraget

(7) Fakturor skickade (och betalda) under året

Tänk så här vid bokslutet år 2 – Huvudregeln (successiv vinstavräkning)

I och med att jobbet är slutfört ska den totala intäkten minskat med det som har redovisats som nettoomsättning tidigare år redovisas som nettoomsättning detta år. I exemplet leder det till 90 000 kr – 44 640 kr = 45 360 kr.

I och med att jobbet är slutfört ska inget saldo finnas kvar i balansräkningen som fakturerad men ej upparbetad intäkt (eller upparbetad men ej fakturerad intäkt).

I bokslutet år 2 kompletteras bokföringen med följande poster.

1930 Checkräkning		3300 Försäljning av tjänster i Sverige	
(7) 30 000	(5) 18 280 (6) 9 400	RR 45 360	(7) 30 000 (8) 15 360
2450 Fakturerad men ej upparbetad intäkt		7010 Löner till kollektivanställda	
(8) 15 360 BR 0	IB 15 360	(5) 12 607	RR 12 607

7500 Sociala och andra avgifter enligt lag		5800 Resekostnader	
(5) 5 673	RR 5 673	(6) 9 400	RR 9 400

(5) – (7) Enligt löpande bokföringen ovan
(8) Omföring av ingående balansen då projektet är avslutat

Presentation i årsredovisningen

Då kontona avslutas blir presentationen enligt nedan i resultat- och balansräkningen. I uppställningen visas endast de poster som är direkt kopplade till projektet. Checkräkningen visas inte.

Resultaträkning	ÅR 2	ÅR 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Nettoomsättning	45 360	44 640
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	45 360	44 640
Rörelsekostnader		
Övriga externa kostnader	–14 884	–11 958
Personalkostnader	–18 280	–19 860
Summa rörelsekostnader	–33 164	–31 818
Rörelseresultat	12 196	12 822
Balansräkning		
	31/12 ÅR 2	31/12 ÅR 1
Kortfristiga skulder		
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0	15 360

I årsredovisningsuppställningen ovan består Övriga externa kostnader år 2 (år 1) dels av utgiften för resor på konto 5800 om 9 400 kr (6 000 kr) samt de beräknade indirekta kostnaderna (ej konterade i exemplet) om 5 484 kr (5 958 kr). Övriga saldon följer av kontona ovan.

Tänk så här år 1 – Alternativregeln (färdigställandemetoden)

Den löpande bokföringen blir likadan som vid huvudregeln, se förutsättningarna för år 1.

Alternativregeln innebär att företaget vinstavräknar först när arbetet väsentligen är fullgjort. Av förutsättningarna framgår att företaget fullgjort cirka hälften av arbetet varför vinstavräkning inte ska göras år 1.

Fram till dess företaget vinstavräknar år 2 ska nedlagda utgifter minus fakturering till kund redovisas i posten Pågående arbete för annans räkning i balansräkningen. Företaget har år 1 fakturerat mer än vad de nedlagda utgifterna uppgår till och redovisar därför en skuld i posten Pågående arbete för annans räkning under rubriken Kortfristiga skulder. Skulden beräknas till 60 000 kr – 31 818 kr (se nedan).

De utgifter som lagts ned i projektet på balansdagen år 1 ska tillgångsföras i balansräkningen och redovisas som en justeringspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning. I detta fall uppgår utgifterna till 31 818 kr (företaget har valt att räkna med indirekta utgifter). Någon nettoomsättning ska inte redovisas i och med att någon resultatavräkning inte ska göras.

I bokslutet kompletteras den löpande redovisningen med följande bokföring.

7010 Löner till kollektivanställda		7500 Sociala och andra avgifter enligt lag	
(1) 13 697	RR 13 697	(1) 6 163	RR 6 163
5800 Resekostnader		3300 Försäljning av tjänster i Sverige	
(2) 6 000	RR 6 000	(4) 60 000 RR 0	(3) 60 000
1930 Checkräkning		2430 Pågående arbeten	
(3) 60 000	(1) 19 860 (2) 6 000	(5) 31 818 BR 28 182	(4) 60 000
4970 Förändring av pågående arbeten nedlagda kostnader			
RR 31 818	(5) 31 818		

- (1) – (3) Enligt löpande bokföringen ovan i förutsättningar
 (4) Under året intäktsförd försäljning bokas om till Pågående arbeten (skuldsidan då nettot är en skuld)
 (5) På projektet redovisade kostnader förs om till Pågående arbeten (skuldsidan då nettot är en skuld)

Tänk så här år 2 – Alternativregeln (färdigställandemetoden)

Utifrån förutsättningarna och den ingående balansen kompletteras den löpande redovisningen år 2 på följande sätt.

1930 Checkräkning		3300 Försäljning av tjänster i Sverige	
(8) 30 000	(6) 18 280 (7) 9 400		(8) 30 000
2430 Pågående arbeten		7010 Löner till kollektivanställda	
	IB 28 182	(6) 12 607	RR 12 607
7500 Sociala och andra avgifter enligt lag		5800 Resekostnader	
(6) 5 673	RR 5 673	(7) 9 400	RR 9 400

(6) Lönekostnaden hänförlig till arbetet, inklusive de sociala kostnaderna

(7) Utgifter för resor kopplat till uppdraget

(8) Fakturor skickade (och betalda) under året

År 2 är uppdraget fullgjort och ska vinstavräknas. Hela inkomsten från uppdraget redovisas som intäkt. Föregående års aktiverade nedlagda utgifter återförs som en negativ justeringspost i posten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning, i detta fall 31 818 kr.

I bokslutet kompletteras den löpande redovisningen med följande bokföring.

2430 Pågående arbeten		3300 Försäljning av tjänster i Sverige	
(9) 60 000 BR 0	IB 28 182 (10) 31 818	RR 90 000	(8) 30 000 (9) 60 000
4970 Förändring av pågående arbeten nedlagda kostnader			
(10) 31 818	RR 31 818		

(9) Omföring av den fakturering som ingår i saldot på konto 2430

(10) Omföring av de utgifter som ska till resultaträkningen och som ingår i saldot på konto 2430

Presentation i årsredovisningen

Då kontona avslutas blir presentationen enligt nedan i resultat- och balansräkningen. I uppställningen visas endast de poster som är direkt kopplade till projektet. Checkräkningen visas inte.

Resultaträkning	ÅR 2	ÅR 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.		
Nettoomsättning	90 000	0
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	-31 818	31 818
Summa Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	58 182	31 818
Rörelsekostnader		
Övriga externa kostnader	-14 884	-11 958
Personalkostnader	-18 280	-19 860
Summa rörelsekostnader	-33 164	-31 818
Rörelseresultat	25 018	0
Balansräkning	31/12 ÅR 2	31/12 ÅR 1
Kortfristiga skulder		
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0	28 182

Jämförelse mellan metoderna

Vid en jämförelse mellan metoderna kan konstateras att rörelsekostnaderna redovisas med samma belopp på samma rader oavsett om huvudregeln eller alternativregeln används. Det totala presenterade rörelseresultatet blir i båda fallen 25 018 kr, men då huvudregeln används presenteras en del av resultatet redan år 1. Det är redovisningen av rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. som skiljer sig mest åt mellan metoderna.

Resultaträkning	Huvudregel	Alternativregel	Huvudregel	Alternativregel
	ÅR 2	ÅR 2	ÅR 1	ÅR 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.				
Nettoomsättning	45 360	90 000	44 640	0
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning		-31 818		31 818
Summa Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	45 360	58 182	44 640	31 818
Rörelsekostnader				
Övriga externa kostnader	-14 884	-14 884	-11 958	-11 958
Personalkostnader	-18 280	-18 280	-19 860	-19 860
Summa rörelsekostnader	-33 164	-33 164	-31 818	-31 818
Rörelseresultat	12 196	25 018	12 822	0

Balansräkning	Huvudregel	Alternativregel	Huvudregel	Alternativregel
	31/12 ÅR 2	31/12 ÅR 2	31/12 ÅR 1	31/12 ÅR 1
Kortfristiga skulder				
Pågående arbete för annans räkning		0		28 182
Fakturerad men ej upparbetad intäkt	0		15 360	

Redovisning av befarad förlust på uppdrag till fast pris⁴

Ett företag har ett pågående uppdrag där den avtalade uppdragsinkomsten uppgår till 1 200 000 kr. På balansdagen år 1 har företaget nedlagda utgifter på 1 100 000 kr. För att slutföra uppdraget behöver företaget lägga ner ytterligare 150 000 kr i utgifter för arbete. Företaget har inte fakturerat kunden några förskott.

Företagets förkalkyl:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Beräknade materialutgifter	- 400 000 kr
Beräknade löneutgifter	- 550 000 kr
Beräknad vinst	250 000 kr

⁴ Utgångspunkt: K2 exempel 6g.

Vid utgången av år 1 fördelar sig nedlagda utgifter enligt följande:

Material	600 000 kr
Lön	500 000 kr
	<u>1 100 000 kr</u>

Företaget har räknat om kalkylen och konstaterar att uppdraget ger en förlust enligt följande:

Avtalad uppdragsinkomst	1 200 000 kr
Faktiska utgifter för material	– 600 000 kr
Faktiska utgifter för lön	– 500 000 kr
Tillkommande utgifter för lön	– 150 000 kr
Beräknad förlust	<u>– 50 000 kr</u>

Huvudregeln

1620 Upparbetad ej fakturerat		3000 Nettoomsättning	
(2) 1 056 000	BR 1 056 000	RR 1 056 000	(2) 1 056 000
1930 Checkräkning		4000 Material	
	(1) 1 100 000	(1) 600 000	RR 600 000
2990 Upplupna kostnader		7000 Löneutgifter	
	(3) 6 000	(1) 500 000	RR 506 000
		(3) 6 000	

- (1) Nedlagda utgifter
 (2) Intäkt enligt färdigställandegraden 88 procent
 (3) Ytterligare utgifter enligt färdigställandegraden här bokat som lönekostnad

Tänk så här:

Färdigställandegraden beräknas som nedlagda utgifter i förhållande till totalt beräknade utgifter för att fullgöra uppdraget, dvs. 88 procent $(1\,100\,000/1\,250\,000)$. Som nettoomsättning redovisas 1 056 000 kr $(1\,200\,000 \times 0,88)$.

Eftersom uppdraget sannolikt kommer att leda till förlust ska hela den beräknade förlusten redovisas som kostnad. De totala kostnaderna blir 1 106 000 kr, dvs. 50 000 kr högre än intäkten.

I balansräkningen ska företaget redovisa en fordran i posten Upparbetad men ej fakturerad intäkt som beräknas enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	1 056 000 kr
Fakturerat	<u>– 0 kr</u>
Fordran	1 056 000 kr

Vidare ska en skuld på 6 000 kr redovisas i posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen	1 106 000 kr
Årets utgifter	– 1 100 000 kr
Skuld	6 000 kr

Redovisa så här i årsredovisningen

RESULTATRÄKNINGEN	ÅR 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	1 056 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	1 056 000
Rörelsekostnader	
Råvaror och förnödenheter	– 600 000
Personalkostnader	– 506 000
Summa rörelsekostnader	– 1 106 000
Rörelseresultat	– 50 000

BALANSRÄKNINGEN	31/12 ÅR 1
Kortfristiga fordringar	
Upparbetad men ej fakturerad intäkt	1 056 000
Kortfristiga skulder	
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	6 000

Redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag
Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Referenser

K2 p. 6.17, 6.19, 6.21 och 18.5.

Alternativregeln

1930 Checkräkningskredit	7000 Löneutgifter
(1) 1 100 000	(1) 500 000 RR 500 000
1470 Pågående arbeten	4000 Material
(2) 1 050 000 BR 1 050 000	(1) 600 000 RR 600 000
	4970 Förändring pågående arbeten
	RR 1 050 000 (2) 1 050 000

- (1) Nedlagda utgifter
- (2) Uppbokning av pågående arbeten

Ett företag som redovisar ett uppdrag till fast pris enligt alternativregeln och där uppdraget inte väsentligen är fullgjort ska redovisa en positiv justeringspost i resultaträkningen. Justeringsposten ska bestå av de utgifter under året som kan hänföras till uppdraget. Är det sannolikt att ett avtal kommer att leda till förlust ska förlusten minska postens värde oavsett om uppdraget påbörjats eller inte. Justeringsposten Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning blir 1 050 000 kr, dvs. nedlagda utgifter 1 100 000 kr med avdrag för beräknad förlust på 50 000 kr.

Redovisa så här i årsredovisningen

RESULTATRÄKNINGEN	ÅR 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	0
Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	1 050 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	1 050 000
Rörelsekostnader	
Råvaror och förnödenheter	– 600 000
Personalkostnader	– 500 000
Summa rörelsekostnader	– 1 100 000
Rörelseresultat	– 50 000

BALANSRÄKNINGEN	31/12 ÅR 1
<i>Varulager m.m.</i>	
Pågående arbete för annans räkning	1 050 000

Redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag

Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt alternativregeln.

Noter till balansräkningen

Pågående arbete för annans räkning

Aktiverade nedlagda utgifter	1 050 000
Fakturerat belopp	0
Pågående arbete för annans räkning	1 050 000

Referenser

K2 p. 6.23, 6.24, 18.5 och 18.12.

Exempel uppdrag till fast pris alternativ beräkning av färdigställandegraden⁵

Ett tjänsteproducerande företag har avtalat att utföra ett arbete till ett fast pris på 100 000 kr. Arbetet påbörjas år 1 och beräknas vara avslutat år 2. Företaget beräknar de totala löneutgifterna till 40 000 kr och övriga direkta utgifter till 20 000 kr. Företaget beräknar de indirekta utgifterna till 25 procent av lönen. Kalkylen är följande:

Total uppdragsinkomst	100 000 kr
Totala löneutgifter	– 40 000 kr
Totala övriga direkta utgifter	– 20 000 kr
Uppdragsöverskott	40 000 kr

Företaget tillämpar huvudregeln vid redovisning av pågående arbeten. Det aktuella uppdraget genomförs i fem faser. Varje fas kan ta olika lång tid, men utgör enligt företagets bedömning ungefär lika stor del av det totala projektet. Företaget har därför valt att beräkna färdigställandegraden utifrån hur långt respektive fas är fullgjord. Vid utgången av år 1 är tre faser fullgjorda och av den fjärde fasen beräknas 25 procent vara fullgjord. Företaget uppskattar färdigställandegraden till 65 procent (3,25/5). Vid utgången av år 1 har nedlagd tid och nedlagda utgifter registrerats på det aktuella uppdraget på följande sätt:

1620 Upparbetat ej fakturerat		3000 Nettoomsättning	
(5) 5 000	UB 5 000	RR 65 000	(3) 60 000
			(5) 5 000
1930 Checkräkning		5000 Övriga externa kostnader	
(4) 60 000	(1) 28 450	(1) 15 850	(2) 2 850
			RR 13 000
1510 Kundfordringar		7000 Löneutgifter	
(3) 60 000	(4) 60 000	(1) 12 600	RR 26 000
		(2) 13 400	
2990 Övriga upplupna kostnader			
UB 10 550	(2) 10 550		

⁵ Utgångspunkt: K2 exempel 6 f i BFNAR 2016:10.

- (1) Nedlagda utgifter
- (2) Justering av kostnader
- (3) Delfakturerings kund
- (4) Betalning kund
- (5) Intäktsredovisning enligt färdigställandegraden 65 procent

Tänk så här:

Färdigställandegraden har beräknats till 65 procent. Först beräknas det belopp som ska redovisas som nettoomsättning och därefter det belopp som ska redovisas som kostnad. I resultaträkningen ska 65 000 kr ($100\,000 \times 0,65$) redovisas som nettoomsättning. Kostnaderna beräknas utifrån kalkylen och multipliceras med färdigställandegraden. Företagets indirekta utgifter tas inte med i beräkningen utan kostnadsförs. Följande kostnader ska redovisas i resultaträkningen:

Lönekostnader ($40\,000 \times 0,65$)	26 000 kr
Övriga direkta kostnader ($20\,000 \times 0,65$)	13 000 kr
Summa	39 000 kr

I balansräkningen ska en fordran på 5 000 kr redovisas i posten *Upparbetad men ej fakturerad intäkt* enligt följande:

Intäktsfört i resultaträkningen	65 000 kr
Fakturerat	– 60 000 kr
Fordran	5 000 kr

Vidare ska en skuld på 10 550 kr redovisas i posten *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter* enligt följande:

Totalt kostnadsfört i resultaträkningen enligt ovan	39 000 kr
Årets utgifter (Externa kostnader 15 850 + löner 12 600)	–28 450 kr
Skuld	10 550 kr

Redovisa så här i årsredovisningen

RESULTATRÄKNINGEN	ÅR 1
Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	
Nettoomsättning	65 000
Summa rörelseintäkter, lagerförändringar m.m.	65 000
Rörelsekostnader	
Övriga externa kostnader	–13 000
Personalkostnader	–26 000
Summa rörelsekostnader	–39 000
Rörelseresultat	26 000

BALANSRÄKNINGEN

31/12 ÅR 1

Kortfristiga fordringar

Upparbetad men ej fakturerad intäkt	5 000

Kortfristiga skulder

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	10 550

Redovisningsprinciper

Tjänste- och entreprenaduppdrag. Företagets intäkter från uppdrag till fast pris redovisas enligt huvudregeln.

Referenser

K2 p. 6.15, 6.16, 6.17, 6.21 och 18.5.

Redovisning av valutakursdifferenser

Redovisningsvaluta

För företag som är bokföringsskyldiga enligt BFL är endast svenska kronor (SEK) och euro (EUR) tillåtna som redovisningsvaluta.

Företagets bokföring, och därmed också dess årsredovisning (och årsbokslut), ska dock enligt BFL kunna presenteras i en och samma redovisningsvaluta, vilket för de flesta svenska företag innebär SEK. BFL:s regler innebär emellertid inte att alla transaktioner måste omvandlas till SEK innan de bokförs, bara det *går* att omvandla till SEK. Det är således tillåtet att ha vissa transaktioner bokförda i exempelvis EUR bara det går att omvandla transaktionerna till SEK för att därmed kunna presentera en samlad grund- och huvudbokföring i SEK.

Vanliga typer av affärshändelser i utländsk valuta

Vanliga typer av affärshändelser som har valutakonsekvenser är att företaget genererar en kundfaktura i en utländsk valuta eller får en faktura från en leverantör i utländsk valuta. Valutakursdifferenser uppstår här vid omräkning av utländsk valuta till SEK på grund av att den kurs som användes vid bokföringen skiljer sig från kursen när fordran eller skulden betalas eller kursen vid balansdagen om den infaller före betalningen eller mellan två balansdagar.

En annan men kanske inte lika vanlig typ är att företaget lånat upp pengar i utländsk valuta. Valutakursdifferenser uppstår här löpande under året när lånet amorteras och per balansdagen då lånet ska omräknas till balansdagens kurs.

Klassificering av valutakursdifferenser

Beroende på typ av affärshändelse ska valutakursdifferenser redovisas på olika platser i resultaträkningen. Valutakursdifferenser på rörelsetransaktioner (kundfordringar och leverantörsskulder) ska ingå i företagets rörelseresultat medan valutakursdifferenser på finansiella poster såsom lån ska ingå i företagets finansnetto. Bland de finansiella posterna redovisas de efter vilket slags innehav som valutakursdifferensen härrör från (dvs. från vilken tillgångs- eller skuldpost i balansräkningen som differensen kommer).

Fordringar och skulder i bokslutet

Alla monetära poster, vanligtvis fordringar och skulder i utländsk valuta, ska enligt K2 som huvudregel (men också enligt K3) värderas på balansdagen till balansdagens kurs. Icke-monetära poster, exempelvis aktier, varulager, materiella anläggningstillgångar och många förskott från kunder, värderas alltid till valutakursen vid tidpunkten då transaktionen bokfördes. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och balansdagens värde resultatföres i den period, den uppkommer. Härigenom följer att kursförluster inte får fördelas över flera år. Detta är inte specifikt reglerat i K2 (men återfinns i K3 i p. 30.6) utan följer av inkomstdefinitionen i K2 p. 6.2 och utgiftsdefinitionen i K2 p. 7.2.

Exempel 1

Ett företag levererat en vara samt ställer ut en kundfaktura på 1 000 EUR den 15 december, fakturan bokförs samma dag (1). Kursen är då 9,20. På balansdagen har kursen gått ner till 9,10 (2). Detta föranleder ovanstående bokningar i redovisningen.

1510 Kundfordringar		3000 Försäljning	
(9) 9 200	(2) 100		(1) 9 200
7960 Valutakursförluster			
(2) 100			

Exempel 2

Ett företag har sin upplåning i EUR för få en lägre räntesats och väljer då att bygga in en valutaosäkerhet i upplåningen. Lånet uppgår till 100 000 EUR och bokas in till 9,20 (1) och på balansdagen har kursen gått ner till 9,10 (2). Detta föranleder nedanstående bokningar i redovisningen.

1930 Checkräkning		8430 Valutakursdifferenser på skulder	
(1) 920 000			(2) 10 000
2355 Lån utländsk valuta			
(2) 10 000	(1) 920 000		

Terminssäkring

Om en fordran eller skuld i utländsk valuta har valutasäkrats (t.ex. genom köp eller försäljning av valuta på termin), ska förändringar i växelkursen enligt K2 inte påverka det bokförda värdet. (Detta är den enda tillåtna säkringsrelationen enligt K2.) Det innebär följande effekter på bokföringen:

Exempel 3

Ett företag levererat en vara samt ställer ut en kundfaktura på 1 000 EUR den 15 december, fakturan bokförs samma dag. Kursen är då 9,20. Företaget köper samtidigt en valutatermin på 9,15. Detta för-
anleder nedanstående bokning i redovisningen.

1510 Kundfordringar	3000 Försäljning
(1) 9 150	(1) 9 150

Kundfakturan bokförs således in till den säkrade kursen eftersom det är det belopp som företaget har avtalat med banken att få betalt. Därmed är balansdagens kurs ointressant. När betalningen erhålls växlar företaget in 1 000 EUR och får 9 150 kr av banken.

En valutatermin i det här fallet är således ett avtal där banken förbinder sig att köpa 1 000 till kursen 9,15 och företaget förbinder sig att sälja 1 000 till samma kurs och detta ska göras vid ett specifikt tillfälle.

Terminspremier

I samband med att valutaterminen köps betalas vanligen en terminspremie. Denna premie uppgår normalt till ett oväsentligt belopp och kan därför oftast kostnadsföras direkt, exempelvis som en övrig rörelsekostnad.

Upplysningar och information i årsredovisningen

I årsredovisningen ska upplysning lämnas om vilka principer som använts för att räkna om fordringar och skulder i utländsk valuta till SEK. Vanligast här är att företaget skriver "Fordringar och skulder i utländsk valuta värderas till balansdagens kurs." Om företaget tillämpar säkringsredovisning görs följande tillägg: "De fordringar och skulder som säkrats genom valutaterminer värderas till säkrad kurs."

Kontering i BAS

Här nedan finns en schematisk uppställning som visar hur olika typer av valutakursdifferenser ska konteras enligt BAS-kontoplanen. Under rubriken Läs mer finns också hänvisningar till lagar och normer.

Typ av valutakursdifferens	Valutakursvinst	Valutakursförlust
Kontanter samt fordringar och skulder av rörelsekaraktär, t.ex. på kundfordringar och leverantörsskulder, vilka ingår i rörelseresultatet	Konto 3960 Valutakursvinster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär	Konto 7960 Valutakursförluster på fordringar och skulder av rörelsekaraktär
Långfristiga fordringar, inkl. fordringar på koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Konto 8231 Valutakursvinster på långfristiga fordringar	Konto 8236 Valutakursförluster på långfristiga fordringar
Kortfristiga fordringar och placeringar, inkl. fordringar på koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Konto 8331 Valutakursvinster på kortfristiga fordringar och placeringar	Konto 8336 Valutakursförluster på kortfristiga fordringar och placeringar
Skulder, inkl. skulder till koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i	Konto 8431 Valutakursvinster på skulder	Konto 8436 Valutakursförluster på skulder

Valutakursdifferenser enligt K3

Den beskrivning av en säkringsrelation som återfinns ovan är även tillåten enligt K3 men här krävs en säkringsdokumentation för att dokumentera att det finns en säkringsrelation, vad den säkrade posten är, vilket säkringsinstrument som används, förfallodagar etc. K2 kräver inte detta eftersom K2 förutsätter att den tillåtna säkringsrelationen alltid är effektiv.

I K3 finns även möjlighet att använda andra säkringsrelationer såsom säkring av räntebetalningar genom ränteswappar och säkring av investeringar i utlandsverksamheter. Eftersom K3 innehåller en möjlighet till värdering till verkligt värde finns även säkringsredovisning till verkligt värde.

Läs mer

BFL

6 kap. 6 § BFL om redovisningsvaluta

ÅRL

2 kap. 3 a § ÅRL om väsentlighet

2 kap. 6 § ÅRL om redovisningsvaluta

4 kap. 13 § ÅRL om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta

K2

K2 p. 4.4 om valutakursvinster och -förluster av rörelsekaraktär samt valutakursdifferenser klassificerade som finansiella poster.

K2 p. 11.8 om långfristiga fordringar i utländsk valuta

K2 p. 13.5 om kortfristiga fordringar i utländsk valuta

K2 p. 17.8 om skulder i utländsk valuta

K3

K3 kap. 30 Effekter av ändrade valutakurser

Aktieägartillskott och koncernbidrag

Aktieägartillskott innebär att ägarna lämnar tillskott i form av pengar eller annat till företaget. Aktieägartillskott kan vara villkorade, exempelvis att återbetalning först kan ske när eget kapital uppnått en viss nivå, eller ovillkorade. Syftet är således att förstärka det egna kapitalet.

Reglerna om koncernbidrag är skattemässiga och syftet med dessa är att möjliggöra för en koncern att fördela resultatet mellan koncernföretagen så att skattebelastningen för koncernen som helhet blir i stort sett lika stor som om verksamheten hade bedrivits i ett enda företag.

Redovisning av dessa skiljer sig åt varför de behandlas separat.

Redovisning av aktieägartillskott enligt K2

Moderföretaget

Enligt K2 p. 19.5 ska aktieägartillskott som det ägande företaget lämnar redovisas som en ökning av aktiernas redovisade värde. En sedvanlig prövning av nedskrivningsbehov ska göras och måste göras om aktieägartillskottet görs för att täcka underskott. Detta kan åskådliggöras enligt följande:

Moderföretaget AB ger ett aktieägartillskott till Dotterföretaget AB på 100 000 kr för att täcka upp ett underskott vilket medför följande bokningar:

1310 Andelar i koncernföretag	1930 Checkräkning
100 000	100 000

Skulle Moderföretaget vid en nedskrivningsprövning komma fram till att substansen i Dotterföretaget inte är så stor att det redovisade värdet kan motiveras görs en nedskrivning enligt följande:

1310 Andelar i koncernföretag	8070 Nedskrivningar
100 000	100 000

Dotterföretaget

I dotterföretaget ska erhållna aktieägartillskott enligt p. 15.2 bokas mot eget kapital enligt följande:

2093 Erhållna aktieägartillskott	1930 Checkräkning
100 000	100 000

Redovisning av koncernbidrag

Ett koncernbidrag är avdragsgillt för givaren och skattepliktig intäkt hos mottagaren om de generella kraven för koncernbidrag i IL är uppfyllda. Skatterettsligt finns inga beloppsmässiga begränsningar.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i p. 4.3 i K2 redovisas koncernbidrag alltid som bokslutsdisposition, dvs. oavsett om företaget erhåller eller tar emot koncernbidrag. Detta leder till följande bokningar av ett koncernbidrag på 100 000 kr:

Moderbolaget

2860 Skuld koncernföretag	8830 Lämna koncernbidrag
100 000	100 000

Dotterbolaget

1661 Fordran moderföretag	8820 Mottagna koncernbidrag
100 000	100 000

Aktieägartillskott och koncernbidrag enligt K3

Aktieägartillskott ska, precis som i K2, öka andelarnas redovisade värde hos moderföretaget och öka eget kapital hos mottagaren vilket framgår av p. 6.4.

Enligt p. 6.6 i K3 är huvudregeln om koncernbidrag detsamma som K2, dvs. att koncernbidrag redovisas som bokslutsdisposition. I moderföretag får dock koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag redovisa som en ökning av andelens redovisade värde. Skattemässigt medges i så fall avdrag genom en skattemässig kostnadspost i moderföretagets inkomstdeklaration.

Periodisering av lönekostnader och lönerelaterade avgifter – kontoklasserna 27 och 29

I takt med att ett arbete utförs ackumuleras en skuld för arbetsgivaren till de anställda. I arbetsgivarens skuld ingår inte bara löneskulder. Cirka en fjärdedel av den totala skulden avser lagstadgade arbetsgivaravgifter och avtalade avgifter som arbetsmarknadsförsäkringar.

När det gäller arbetsmarknadsförsäkringarna är en väsentlig del av premierna hänförliga till avtalspension. För sådana kostnader ska särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) betalas med 24,26 %. I takt med att de anställda utför sitt arbete ackumuleras därför också en skuld för SLP.

Skuld eller upplupen kostnad för skatter och avgifter

Vid redovisningen skiljer man mellan å ena sidan sådan skuld som regleras löpande (vanligtvis varje månad) och å andra sidan sådan skuld som regleras vid en utbetalning av intjänade semesterdagar. Den skuld som regleras månadsvis är känd både till sitt belopp och den tidpunkt skulden ska betalas. Det gäller däremot inte den skuld som regleras först när semesterlönen betalas ut. Den skuld som regleras månadsvis redovisas i kontoklass 27 och den skuld som regleras i samband med en utbetalning av semesterlön redovisas i kontogrupp 29 (som en upplupen kostnad).

a) Skuld som regleras månadsvis (K2 och K3)

I mars betalar företaget lön till de anställda med 200 000 kr. Skatt innehålls med 50 000 kr. Arbetsgivaravgifterna uppgår till 60 000 kr.

Arbetsgivaravgifterna och innehållen skatt betalas i april. Samtidigt betalas arbetsmarknadsförsäkringar med 10 000 kr.

Löneutbetalningen i mars

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
7010	200 000	2710	50 000
		1940	150 000
75XX	60 000	2731	60 000

Betalning av skatt och avgifter i april

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
2710	50 000	1940	120 000
2731	60 000		
7571	10 000		

Konto 7571 Arbetsmarknadsförsäkringar

Skuld som regleras vid uttag av intjänade semesterdagar

Den sammanlagda skulden som ackumuleras och regleras i samband med uttag av semesterdagar består av fyra olika skulder

- Skuld som ska betalas till den anställda i form av semesterlön
- Skuld för arbetsgivaravgifter som beräknas på semesterlönen
- Skuld för arbetsmarknadsförsäkringar som beräknas på semesterlönen (ej K2)
- Skuld för SLP på pensionsdelen av arbetsmarknadsförsäkringar (ej K2).

Arbetsmarknadsförsäkringar som beräknas på semesterlönen och SLP ska inte redovisas av företag som tillämpar K2-reglerna, punkt 17.10.

b) Skuld som regleras i samband med uttag av semesterdagar (K2 och K3)

På balansdagen finns det en skuld för inte uttagna semesterdagar på 300 000 kr. När skulden betalas ska, enligt arbetsgivarens beräkningar, arbetsgivaravgifter betalas med 90 000 kr.

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
7090	300 000	2920	300 000
7519	90 000	2940	90 000

Dessa noteringar görs både enligt K2 och K3. Utifrån den upplupna semesterlönen beräknas upplupna kostnader för arbetsmarknadsförsäkringar till 15 000 kr. Dessa upplupna kostnader redovisas endast av företag som tillämpar K3. Hur detta belopp ska redovisas och beskattas behandlas nedan under Redovisning och beskattning av arbetsmarknadsförsäkringar.

Redovisning och beskattning av arbetsmarknadsförsäkringar

Skuld eller fordran arbetsmarknadsförsäkringar (K2 och K3)

Det är vanligt att arbetsgivaren tecknar avtal om försäkringsskydd med t.ex. Fora. För dessa försäkringar betalar arbetsgivaren preliminära avgifter grundat på en uppskattad årslön. Eftersom det i princip är uteslutet att de preliminära avgifterna kommer att överensstämma med vad som faktiskt ska betalas, så uppkommer det en skuld eller fordran på balansdagen för arbetsmarknadsförsäkringar. Skuld redovisas på konto 2751 och fordran på konto 1688, med konto 7570 som motkonto. Skuld eller fordran framgår i regel av årsbesked från försäkringsgivaren och behöver därför inte beräknas av arbetsgivaren. Notera att denna skuld är känd till sitt belopp och den tidpunkt skulden ska betalas, varför den redovisas på ett konto i kontoklass 27.

Upplupna kostnader för arbetsmarknadsförsäkringar (K3)

Utifrån den redovisade semesterlöneskulden beräknas och redovisas upplupna kostnader för arbetsmarknadsförsäkringar. Det gäller dock inte arbetsgivare som tillämpar K2. I den beräknade posten upplupna kostnader för arbetsmarknadsförsäkringar ingår både pensionsförsäkringar och övriga försäkringar.

Vid inkomstbeskattningen gäller för den del av premierna som avser övriga försäkringar att tidpunkten för avdragsrätt följer god redovisningssed. För dessa utgifter är det inget problem, varken vid redovisningen eller beskattningen. För den del av premierna som är hänförliga till pensionsförsäkringspremier följer däremot avdrags-tidpunkten inte god redovisningssed. Enligt praxis medges i stället avdrag för de premier som är betalda när deklarationen lämnas.

Den största delen av premierna för arbetsmarknadsförsäkringar är hänförliga till pensionskostnader. Det innebär att en del av de upplupna pensionsförsäkringspremierna inte får dras av för inneva-rande beskattningsår, utan först följande år. Eftersom det är omöjligt att beräkna hur stor del av de upplupna premierna som kommer att ha betalats när deklarationen lämnas måste denna beräkning ske utifrån någon form av schablon.

c) Premier för arbetsmarknadsförsäkringar (K3)

Den upplupna kostnaden för arbetsmarknadsförsäkringar har beräk-nats till 15 000 kr, se ovan under b). Av detta belopp beräknas 12 000 kr vara hänförligt till ett pensionsavtal och 3 000 kr till övriga försäk-ringar. Beskattnings-tidpunkten för övriga försäkringar följer god redo-visningssed och utgifterna ska därför dras av vid årets beskattning.

För kostnaden 12 000 kr för pensionsförsäkringen ska avdrag medges för de premier som har betalats när deklarationen lämnas. Företaget antar att 4 000 kr av pensionskostnaden kommer att vara betalda vid denna tidpunkt. Det innebär att 4 000 kr ska dras av i år och att 8 000 kr ska dras av nästa år då det är sannolikt att dessa har betalats när nästa års deklarationen lämnas. Av den bokförda kostnaden på 15 000 kr får alltså 7 000 kr (3 000 + 4 000) dras av i år och 8 000 kr nästa år.

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
7571	7 000	2951	7 000
7572	8 000	2959	8 000

Konto 7571 Arbetsmarknadsförsäkringar

Konto 2951 Upplupna avtalade arbetsmarknadsförsäkringar

Konto 7572 Arbetsmarknadsförsäkringar pensionsförsäkringspremier, deklarationspost

Konto 2959 Upplupna avtalade arbetsmarknadsförsäkringar, deklarationspost

d) SLP på arbetsmarknadsförsäkringar (K3)

Skuld för särskild löneskatt på pensionskostnader beräknas till 2 911 kr (12 000 kr x 24,26 %).

Beskattningsunderlaget för SLP är de premier för pensionsförsäkring som är betalda när deklarationen lämnas. Beskattningsunderlaget vid årets beskattning är alltså 4 000 kr, vilket ger en skatt på 970 kr. Beskattningsunderlaget redovisas i ruta 1.4 på Inkomstdeklaration 2.

Vid beskattningen medges avdrag för den SLP som belöper på pensionspremier som ingår i beskattningsunderlaget för beskattningsåret. Avdrag medges däremot inte på reserverade kostnader för särskild löneskatt. Det innebär att vid årets beskattning medges inte avdrag för 1 941 kr (2 911 – 970) av den redovisade kostnaden för SLP.

DEBET		KREDIT	
Konto	Belopp	Konto	Belopp
7533	970	2514	970
7532	1 941	2943	1 941

Konto 7533 Särskild löneskatt för pensionskostnader

Konto 2514 Beräknad särskild löneskatt på pensionskostnader

Konto 7532 Särskild löneskatt på pensionskostnader, deklarationspost

Konto 2943 Beräknad upplupen särskild löneskatt på pensionskostnader, deklarationspost

Aktivering av egentillverkad materiell anläggningstillgång

Inledning

Ett företag kan tillverka sin egen materiella anläggningstillgång. I såväl K2 som K3 ska det aktiveras. Under tillverkningen har företaget utgifter, såväl direkta som indirekta, för tillverkningen. En fråga som uppkommer är hur dessa ska hanteras i redovisningen. Den huvudsakliga frågan är om utgifterna ska redovisas över resultaträkningen för att sedan föras om till balansräkningen. På det sättet blir utgifterna bruttoredovisade i resultaträkningen.

Det alternativa sättet är att redovisa utgiften direkt i balansräkningen. På det sättet återspeglas ingen förbrukning i resultaträkningen.

K2 och K3 beskriver detta på olika sätt. I följande exempel förklaras hur olika utgifter vid aktivering av egenupparbetad materiell anläggningstillgång hanteras i de båda regelverken.

Förutsättningar

Ett bolag som säljer handelsvaror har under året haft utgifter för en egentillverkad anläggningstillgång.

Nedanstående tabell visar bolagets utgifter under det aktuella året. Den första kolumnen innehåller de totala utgifterna. Den andra kolumnen innehåller de utgifter som kan hänföras till tillverkningen av en anläggningstillgång. Den sista kolumnen visar resterande utgifter.

	Totalt	Varav tillverkning	Annat än tillverkning
Kostnader varor/material	10 000	2 300	7 700
Underentreprenörer	3 500	3 500	0
Löner och sociala avgifter	30 000	12 400	17 600
Övriga personal-kostnader	2 500	10	2 490
Övriga externa kostnader	2 200	900	1 300
Avskrivningar	800	0	800
Summa	49 000	19 110	29 890

Det är första året som bolaget tillverkar en anläggningstillgång. Det innebär att ingående balans avseende anläggningstillgången är noll. I lagret finns bara handelsvaror. Av bolagets utgifter för varor/material för den egentillverkade anläggningstillgången (2 300) kommer 575 från bolagets lager av handelsvaror.

Resterande 1 725 (2 300 – 575) har särskilt förvärvats för den egentillverkade anläggningstillgången. Tillämpas K3 bokförs detta direkt som tillgång, medan det i K2 bokförs som utgift för varor.

Utgifterna för underentreprenörer, 3 500, hör till tillverkningen. Tillämpas K3 bokförs detta direkt som tillgång, medan det i K2 bokförs som utgift för underentreprenör.

De övriga externa utgifterna som är hänförliga till tillverkningen av tillgången, 900, baseras på en kalkyl. Det är med andra ord inte specifika utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen av tillgången. I såväl K2 som K3 ingår detta belopp i det som löpande har bokförts som övriga externa kostnader.

Utöver ovanstående noteras att bolaget har haft en försäljning uppgående till 35 000.

Årsredovisning enligt K3 och K2

Värdet av den egentillverkade anläggningstillgången är 19 110, se ovanstående tabell. I såväl K2 som K3 kommer det beloppet att redovisas i balansräkningen. I följande tabell visas hur posterna redovisas i resultaträkningen i årsredovisning enligt K3 respektive K2.

	Resultaträkning enligt K3	Resultaträkning enligt K2	Se nedan
Nettoomsättning	35 000	35 000	
Aktiverat arbete för egen räkning	13 885	19 110	3)
Summa rörelsens intäkter m.m.	48 885	54 110	
Underentreprenörer		–3 500	1)
Handelsvaror	–8 275	–10 000	2)
Övriga externa kostnader	–2 200	–2 200	4)
Personalkostnader	–32 500	–32 500	
Avskrivningar	–800	–800	
Summa	5 110	5 110	

Förklaring till kolumnen Resultaträkning enligt K3

1) Utgifter för underentreprenörer (3 500) redovisas vid upprättande av årsredovisning enligt K3 direkt i balansräkningen. Ingenting redovisas i resultaträkningen då bolaget haft utgiften enbart för tillverkningen. Ingen egen resurs är förbrukad.

2) Av det material som har använts har 1 725 köpts in direkt för tillverkningen. Det framgår av beräkning ovan. I K3 redovisas detta belopp direkt i balansräkningen. Av den totala utgiften för handelsvaror redovisas då 8 275 (10 000 – 1 725) i en resultaträkning upprättad enligt K3.

Beloppet för handelsvaror i resultaträkningen förklaras av att bolaget har utgifter för annat än tillverkningen om 7 700. Dessutom har 575 av bolagets varulager förbrukats för tillverkning av anläggnings-tillgången.

3) Trots att värdet på tillgången i balansräkningen ökar med 19 110 visas en förändring i resultaträkningen om 13 885. Skillnaden är de utgifter som bokförs direkt mot balansräkningen ($19\,110 - 3\,500 - 1\,725 = 13\,885$). De 13 885 består med andra ord av personal-kostnader (12 410), förbrukning av material i lager (575) och övriga externa kostnader hänförliga till tillverkningen (900).

4) Att kolumnen för övriga externa kostnader visar 2 200 trots att det finns en uppgift om att 900 (se tidigare i exemplet) av de övriga externa kostnaderna avser tillverkningen av tillgången beror på att de 900 inte är specifika utgifter som kunnat bokföras direkt mot tillgångskontot.

Förklaring till kolumnen Resultaträkning enligt K2

Här är alla utgifter bruttoredovisade. I K2 blir det överensstämmelse mellan förändringen i resultaträkningen på raden Aktiverat arbete för egen räkning och förändringen av tillgångens värde i balansräkningen.

Rapportering till SCB

SCB:s statistik

BAS-kontoplanen och samordning med SCB:s statistik

Statistik är en bärande del i en demokrati. Statistiken utgör underlag för välgrundad och objektiv analys, debatt och beslut. Räkenskapsinformation och bokslutsuppgifter utgör basen för all ekonomisk statistik, där BAS-kontoplanen är en mycket viktig grund.

BAS-kontoplanen underlättar när statistiska uppgifter ska lämnas till SCB, i första hand genom att många uppgifter kan kopplas till ett eller flera konton. När SCB begär uppgifter som inte kan kopplas till konton, blir det lättare att hitta uppgifter som ska lämnas genom att reservera speciella huvudbokskonton för statistikändamål.

Företagens del i nationalräkenskaperna – hur används uppgifterna?

Nationalräkenskaperna, NR, är ett bokföringssystem för en hel nation. Med hjälp av dubbel bokföring registreras alla förehavanden i Sverige och mot utlandet.

SCB:s beräkningar bygger på sambandet att allt som produceras också används, samtidigt som denna process skapar de inkomster och vinster som behövs för att verksamheten ska kunna gå runt. För att få detta att gå ihop, behövs en oerhört stor mängd information.

Statistiken över företag ska även utgöra underlag för beräkningar av lönsamhet, likviditet, soliditet med flera jämförelsetal för olika branscher, vilka publiceras i form av SCB:s branschnyckeltal. BAS har tillsammans med SCB skapat *BAS Nyckeltal* som har blivit en de facto-standard för nyckeltalsredovisningen. Se vidare i boken *BAS Nyckeltalen*.

Analysunderlag finns även på en samlad aggregerad nivå och innebär att exempelvis resultat- och balansräkningar summeras för alla företag inom till exempel en bransch. Detta material kan användas för analyser av både nivåer, strukturer och förändringar inom och mellan branscher, men också för beräkning av exempelvis resultatmått på branschnivå.

Bokslut – så samlas uppgifterna in!

SCB samlar in stora mängder ekonomisk data genom olika företagsundersökningar. *Företagens ekonomi (FEK)* är den undersökning som bildar spindeln i nätet och har kopplingar till de flesta andra företagsundersökningar. Det är oerhört viktigt att alla uppgifter

hänger samman för att få balans i systemet. SCB frågar efter uppgifter som ibland är löpande under året (månad och kvartal) och ibland för hela året.

De största svenska företagen har mycket stor betydelse för den ekonomiska utvecklingen och får därför lämna en stor mängd information. För att täcka in alla aktiviteter samlar SCB också in information även från mindre aktörer.

SCB:s mål är att så långt som möjligt återanvända data som redan samlats in av andra myndigheter. Vad gäller bokslutsuppgifter utnyttjar SCB i första hand information i företagens offentliga årsredovisningar till Bolagsverket samt lämnade deklara-tionsuppgifter och genom administrativa data från Skatteverket, främst de standardiserade räkenskapsuppgifterna/-utdragen enligt räkenskaps-schemat, SRU. Detta för att minimera uppgiftsbelastningen.

Bokslutsuppgifterna för alla företag kompletteras sedan med en enkätundersökning för cirka 20 000 företag, för att kunna göra beräkningar och redovisning av detaljerad statistik där uppgifterna i SRU inte räcker till. Men för de allra flesta företagen utgör alltså SRU det statistiska underlaget till huvudundersökningen *Företagens ekonomi* (FEK) genom ordinarie inkomstdeklaration. Om SCB inte hade SRU i grunden skulle urvalsundersökningen behöva gå ut till minst 60 000 företag och ändå inte hålla samma kvalitet som idag. SCB ser möjligheter till kvalitetshöjning och minskad administrativ börda för företagen kopplat till statistikrapportering vid ett införande av obligatorium för ingivning av digitala årsredovisningar till Bolagsverket. Taggade data enligt en årsredovisning innehåller betydligt mer information än SRU.

Uppgiftslämnare har även möjlighet att lämna uppgifter till SCB genom att använda filöverföring via SIE-fil. Detta förenklar uppgiftslämnandet. När en SIE-fil laddas upp förs en stor del av posterna genom BAS-kopplingar över automatiskt till ett webbformulär. Resterande poster, där BAS-kopplingar saknas, besvaras sedan manuellt av uppgiftslämnaren. För de företag som har valt att besvara webbenkäten via SIE har svarstiden halverats. Varje år erbjuds sammanlagt cirka 20 000 företag att rapportera via SIE. Det är undersökningen *Företagens ekonomi* (FEK), som har byggt ut denna tjänst.

SCB utvecklar dessutom taxonomier för företagsekonomisk statistikrapportering för att göra en helt digital rapporteringskedja möjlig för företagen, per månad, per kvartal och per år. Den så kallade statistiktaxonomin beskriver innehållet i de statistikrapporter som efterfrågas.

Urval och uppgiftsplikt

Det är väldigt olika hur företag blir utvalda till att delta i SCB:s undersökningar. Flera företag som är av stor betydelse för en bransch, vara, tjänst eller storlekssklass, ingår i nästan alla undersökningar

medan de allra flesta kommer med på urvalsbasis. Eftersom svenska näringslivet består av så många små företag, är det viktigt att även dessa blir belysta i statistiken. Utgångspunkten är dock att sprida bördan så mycket som möjligt.

SCB har möjligheten att hålla urvalsstorlekarna nere tack vare tillgången till registerdata från andra myndigheter, framförallt Skatteverket. Enkäter som ligger till grund för officiell statistik är inte frivilliga att besvara. Den enkla förklaringen är att statistiken är så viktig för beslutsfattarna. Ett litet företag som är utvalt representerar många liknande företag, därför är det viktigt att alla i ett urval svarar.

Uppgifter till EU

Sverige ingår i det europeiska samarbetet, även statistikmässigt. De uppgifter som SCB ska samla in från företag och leverera till EU:s statistikkontor Eurostat, regleras i flera förordningar. Förordningen *Regulation on Structural Business Statistics* har sin utgångspunkt i årliga bokföringsdata med uttalat syfte att analysera företagssektorns struktur, aktivitet, konkurrenskraft och resultat på EU-nivå. I detta ingår bl.a. att mäta regional, nationell och europeisk utveckling i företagssektorn, men också att mäta vilka produktionsfaktorer som används och andra egenskaper som gör det möjligt att mäta och analysera dessa områden.

Förordningar och manualer för den ekonomiska statistiken är inte anpassade efter företagsekonomiska begrepp och regelverk. SCB försöker så långt som möjligt ställa frågor som är anpassade till bokföringen. Kvaliteten i statistiken blir då bättre. Det finns även stöd för detta arbetssätt enligt de riktlinjer för europeisk statistik som SCB har att rätta sig efter. I dessa framgår bl.a. att den information man vill samla in från företagen i största möjliga utsträckning hämtas direkt från bokföringen och för att underlätta för företagen görs datainsamlingen om möjligt elektroniskt.

På vilket sätt ska fel rättas i redovisningen och beskattningen

Rättelse i redovisningen

Hur och när ska jag rätta felet i den löpande bokföringen?

Regler hur ett fel ska rättas i den löpande bokföringen finns i 5 kap. 5 § bokföringslagen (BFL). Bokföringsnämnden (BFN) har i det allmänna rådet om bokföring BFNAR 2013:2 punkterna 2.17–2.18 med tillhörande kommentarer närmare förtydligat vad lagen innebär.

Här framgår att ett fel ska rättas i den period då felet upptäcks. Om till exempel en affärshändelse har inträffat i januari och bokförts i januari men företaget sedan i juni upptäcker att affärshändelsen blev felaktigt bokförd, så ska rättelsen ske i den löpande bokföringen i juni.

Rättelsen ska då ske med en särskild rättelsepost som ska dokumenteras med en särskild verifikation. Av rättelseposten ska det framgå när rättelsen gjordes och vem som gjorde den. Det ska också tydligt framgå av den ursprungliga bokföringsposten att den har blivit rättad.¹

Hur presenteras rättelsen av felet i företagets årsredovisning eller årsbokslut?

Om ett företag upptäcker att den årsredovisning eller det årsbokslut som avgivits är felaktigt ska företaget inte göra en ny årsredovisning för samma period utan felet ska redovisas i den årsredovisning eller i det årsbokslut som avges närmast efter att felet upptäckts.

I K3, K2 och regelverket om årsbokslut finns det särskilda regler om rättelse av fel. Hur rättelsen av felet ska presenteras beror därför på vilket regelverk som företaget tillämpar när årsredovisningen eller årsbokslutet upprättas

¹ För bokföring som sker manuellt, på t.ex. dagboksblad på papper, får en bokföringspost som inte påverkat summeringar rättas genom att den felaktiga posten stryks över och det rätta skrivs till.

Hur presenteras rättelsen av felet enligt K2 och Årsbokslut?

I K2, BFAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag, finns regeln om rättelse i punkt 2.12. I BFAR 2017:3 Årsbokslut finns motsvarande regel i punkt 2.10.

Effekten av rättelsen av felet ska enligt dessa regelverk redovisas i resultaträkningen för det aktuella året, även om felet avsåg en af-färshändelse som hörde till året innan. Om rättelsen bara påverkar en balanspost ska balansposten för innevarande år rättas.

I en årsredovisning ska det finnas jämförelsesiffror för resultaträkningen och balansräkningen, men företaget får alltså inte räkna om dessa siffror och justera för den rättade posten utan rättelsen ska ingå i det innevarande årets siffror. I ett årsbokslut finns det inte något krav på jämförelsesiffror för resultaträkningen och balansräkningen. Om företaget frivilligt lämnar jämförelsesiffror får inte omräkning göras för den rättade posten.

Detta kan åskådliggöras med ett enkelt exempel. Ett företag anskaffar en maskin för 500 tkr år 1. Maskinen börjar att nyttjas år 1 men av misstag gör inte företaget några avskrivningar på maskinen i bokslutet 20x1-12-31. I juni år 2 upptäcker företaget felet. Företaget har beräknat nyttjandeperioden till 5 år och bokför avskrivningen för år 1 med 100 tkr. I bokslutet år 2 bokförs avskrivningar för år 2. I den löpande bokföringen finns därmed 200 tkr bokförd som periodens avskrivningskostnad.

I företagets årsredovisning kommer det att se ut så här:

Resultaträkning	20x2	20x1
Årets avskrivningar	-200	0
Balansräkning	20x2-12-31	20x1-12-31
Materiella anläggningstillgångar		
Maskiner	300	500

Företag som upprättar en årsredovisning kan behöva lämna upplysningar. Enligt BFN:s kommentartext ska upplysning lämnas om den bristande jämförbarheten om rättelsen innebär att principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter ändrats (3 kap. 5 § fjärde stycket årsredovisningslagen (ÅRL). Ett företag ska också i förekommande fall lämna upplysning om exceptionella intäkter och kostnader enligt 5 kap. 19 § ÅRL. En rättelse av ett fel kan ibland innebära att en sådan upplysning ska lämnas. För ett företag som upprättar årsbokslut finns inte några motsvarande upplysningskrav.

Hur presenteras rättelsen av felet enligt K3?

I K3, BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning, finns regler om rättelse av fel i kapitel 10, punkterna 10.11–10.13.

Företaget som tillämpar K3-årsredovisning ska rätta felet genom att räkna om jämförelsetalen för förgående år om felet uppstod det året. Om felet uppstod räkenskapsår innan jämförelseåret ska istället den ingående balansen för föregående räkenskapsår räknas om.

Med samma förutsättningar som i exemplet ovan så skulle företags årsredovisning enligt K3 se ut så här:

Resultaträkning	20x2	20x1
Årets avskrivningar	-100	-100
Balansräkning	20x2-12-31	20x1-12-31
Materiella anläggningstillgångar		
Maskiner	300	400

Är företaget ett större företag enligt årsredovisningslagens definition ska en särskild not om rättelsen av felet lämnas. I den noten ska företaget beskriva karaktären på felet och rättelsebeloppet för varje post som påverkats.

Precis som i exemplet ovan kan rättelsen av felet innebära att en notupplysning också ska lämnas om exceptionella intäkter eller kostnader.

Rätta ett fel i samband med byte av K-regelverk

Ett företag som tillämpat reglerna i ett K-regelverk felaktigt och väljer att byta K-regelverk när nästa årsredovisning upprättas ska rätta felet enligt reglerna om rättelse i det K-regelverk som företaget bytt till. Däremot ska frågan om det är ett fel i redovisningen ett visst räkenskapsår bedömas enligt de redovisningsregler som tillämpades det räkenskapsåret som det eventuella felet gjordes. Frågan om hur företaget ska rätta ett fel i samband med byte av K-regelverk har Bokföringsnämnden besvarat i ett brevsvaret som finns publicerat på BFN:s webbplats.

Rättelse vid beskattningen

Om det i efterhand upptäcks att ett fel har gjorts i en deklaration kan den skattskyldige begära omprövning av beskattningsbeslutet. En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (sexårsfristen).

Det är också möjligt att överklaga beslutet till domstol under samma sexårsfrist, men då ska Skatteverket först ompröva beslutet. Om Skatteverket vid denna obligatoriska omprövning ändrar det överklagade beslutet enligt den skattskyldiges önskan så förfaller överklagandet. Skulle Skatteverket endast ge den skattskyldige delvis rätt kommer den eller de frågor som inte fullt ut bifallits att prövas av domstolen.

Inkomstskatt

Ett fastställt årsbokslut eller en fastställd årsredovisning kan inte ändras (HFD 2012 ref. 61). I redovisningen rättas därför ett fel i den period det upptäcks. Vid inkomstbeskattningen gäller däremot att felaktiga eller utelämnade intäkts- och kostnadsposter ska rättas för det beskattningsår som posten skulle ha redovisats enligt god redovisningssed. Om det inte är uppenbart vad som är god redovisningssed godtar Skatteverket att rättelse görs under det pågående beskattningsåret. Även vid rättelse av balansposter kan i vissa fall rättelse ske vid en senare tidpunkt än det år felet hänför sig till, se nedan under rubriken Rättelse av felaktig balanspost enligt 14 kap. 3 § IL.

En felaktig uppgift kan i vissa fall rättas i inkomstdeklarationen genom en justerad intäkts- eller kostnadspost i deklarationen utan att det görs någon ändring i bokföringen. Det kan t.ex. gälla om företaget felaktigt gjort avdrag för utgifter som inte får dras av. En rättelse genom en skattemässig justering kan också bli aktuell när en intäkts- eller kostnadspost i strid med god redovisningssed redovisats fel år eller inte tagits upp i bokföringen (14 kap. 5 § IL). Rättelse ska då göras dels genom en rättelse i deklarationen det år felet hänför sig till, dels genom en bokföringsåtgärd vid den tidpunkt felet upptäcks. Det kan också krävas ytterligare en justering i deklarationen för det år som bokföringsåtgärden vidtas. Följande exempel illustrerar.

Exempel – rättelse i bokföringen och skattemässig justering

År 2 upptäcker företaget att en intäkt på 100 tkr felaktigt inte redovisats för år 1. Företaget lämnar in en rättad deklaration för år 1 där 100 tkr tas upp som en justerad intäktspost (i deklarationen benämns det som en intäkt som ska tas upp men som inte ingår i det redovisade resultatet).

Under år 2 sker en rättelse i bokföringen genom att 100 tkr tas upp som intäkt. Eftersom intäkten kommer att bli beskattad år 1, men har redovisats i bokföringen år 2, ska beloppet dras av i deklarationen för år 2 som en justerad kostnadspost (i deklarationen benämns det en bokförd intäkt som inte ska tas upp). I annat fall kommer intäkten att beskattas två gånger.

Rättelse av felaktig balanspost enligt 14 kap. 3 § IL

Om en felaktig balanspost har påverkat resultatet kan en justering av beskattningen göras enligt 14 kap. 3 § IL ett senare år än det år felet hänför sig till. Det är alltså ett avsteg från huvudregeln. Bestämmelsen uttrycker i princip endast att det råder skattemässig kontinuitet mellan in- och utgående balans för vissa balansposter, oavsett om posten är felvärderad eller inte (kontinuitetsprincipen). Hur bestämmelsen ska tillämpas vid rättelse måste därför tolkas utifrån lagens förarbeten och praxis. Av förarbetena framgår bl.a. att bestämmelsen inte är tillämplig på byggnader och inventarier. Enligt Skatteverket är den inte heller tillämplig på egenupparbetade tillgångar.

Det huvudsakliga syftet med bestämmelsen är inte att underlätta rättelser för den skattskyldige. Syftet är i stället att Skatteverket i högre grad ska kunna inrikta skattekontrollen på det senaste beskattningsåret och därigenom möjliggöra att beslut fattas inom den ordinarie beskattningen och inte enligt reglerna för efterbeskattning. Bestämmelsen har stor betydelse för bevisfrågan, eftersom det är Skatteverket som har bevisbördan vid efterbeskattning.

Kontinuitetsprincipen för balansposter har prövats i RÅ 1995 ref. 11. I detta mål gällde frågan om kundfordringar som rätteligen skulle ha redovisats 1980 genom rättelse kunde beskattas 1981 då betalning erhöles utan att redovisas. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen fanns det mot bakgrund av kontinuitetsprincipen inget som hindrade att beskattning kunde ske för 1981.

Exempel – rättelse av felaktig balanspost enligt kontinuitetsprincipen

Ett företag har för år 1 felaktigt inte tagit upp varulagertillgångar till ett värde om 500 tkr. Detta upptäcks vid en revision som genomförs under år 4 avseende år 3. Varorna finns fysiskt kvar år 4 men ingår inte i lagerinventeringen för år 4. Med stöd av 14 kap. 3 § IL justerar Skatteverket resultatet år 3 (det år som revisionen avser) i stället för år 1.

Företaget tar upp tillgångarna i balansräkningen för år 4, vilket innebär att varuinköpskostnaden reduceras detta år. För att inte dubbelbeskattning ska uppkomma (beskattning genom skatteverkets beslut för år 3 och en reducerad kostnad i bokföringen år 4) drar företaget av 500 tkr som en justerad kostnadspost i deklarationen för år 4.

Kvittnings enligt 14 kap. 6 § IL

Har lager, pågående arbeten, kundfordringar eller likande tillgångar tagits upp till ett för lågt belopp kan rättelse av fel underlåtas genom kvittning (14 kap. 6 § IL). Bestämmelsen gäller även för avsättningar, leverantörsskulder eller liknande som har tagits upp till ett för

högt belopp. Kvittning kan ske om den skattskyldige inte gjort fullt avdrag för värdeminskingsavdrag på inventarier, byggnader och markanläggningar. Kvittning kan då ske med ett belopp motsvarande det ytterligare värdeminskingsavdrag som den skattskyldige hade kunna göra. Bestämmelsen kan t.ex. bli tillämplig när intäkten blir för låg p.g.a. att ett företag felaktigt inte tagit upp en kundfordring eller felaktigt skrivit ner en kundfordring.

Exempel – kvittning

Skatteverkets granskning visar att ett företag felaktigt inte har redovisat en kundfordring på 50 tkr för år 10. Företaget har för samma år möjlighet att göra värdeminskingsavdrag för byggnader med 60 tkr men har endast gjort avdrag med 30 tkr. Avdrag hade alltså kunnat göras med ytterligare 30 tkr. För år 10 ska därför endast ytterligare 20 tkr (50 – 30) tas upp till beskattning.

Särskilda problem vid rättelse av inventarier

När det gäller värdeminskingsavdrag för inventarier kan det uppstå problem vid rättelse av fel för den som tillämpar räkenskapsenlig avskrivningsmetod. För att få tillämpa denna metod krävs nämligen att bokfört och skattemässigt värde överensstämmer. Man brukar säga att det föreligger ett formellt samband mellan redovisning och beskattning.

En rättelse av ett tidigare år kommer att resultera i att bokfört och skattemässigt värde för inventarier inte kommer att överensstämma. Följden blir att möjligheten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning går förlorad. Avskrivning ska då i stället göras enligt den s.k. restvärdesmetoden. Enligt restvärdesmetoden medges värdeminskning med högst 25 procent av ett avskrivningsunderlag.

Om rättelsen innebär att ett större belopp har dragits av i räkenskaperna än vad som är tillåtet vid beskattningen kan företaget emellertid undvika att förlora rätten till räkenskapsenlig avskrivning med stöd av reglerna i 18 kap. 19 § IL. Enligt denna bestämmelse ska företaget ta upp den för stora avskrivningen som intäkt. Beloppet dras sedan av från och med efterföljande beskattningsår med 20 procent per år under fem år som en justerad kostnadspost i deklarationen.

Av Skatteverkets vägledning framgår att ett företag även med stöd av praxis kan undvika att förlora rätten till räkenskapsenlig avskrivning om bokfört och skattemässigt värde inte överensstämmer. Det kan vara om tillgångar av misstag felaktigt behandlats som inventarier i stället för t.ex. byggnader, markanläggningar eller lager.

Den praxis som det hänvisas till är RÅ 1962 Fi 1066 och RÅ 1971 Fi 1859. Domarna är dock sparsamt motiverade, varför det kan vara svårt att dra några klara slutsatser av dessa. Emellertid har både Skatteverket och domstolen visat en stark vilja till konstruktiva lösningar. Det borde därför vara möjligt att göra en relativt långgående

tolkning i det fall lösningen inte leder till otillbörliga skatteförmåner, utan endast möjliggör en förenklad tillämpning av inventariereglerne.

Exempel – räkenskapsenlig avskrivning och felaktigheter av misstagskaraktär

Ett företag redovisade år 1 inköp av inventarier med 100 tkr. På dessa inventarier gjorde företaget avskrivning med 30 tkr (30 % x 100 tkr) enligt räkenskapsenlig avskrivning. Vid bokslutsarbetet år 2 upptäcker företaget att utgifterna inte ska redovisas som inventarier utan som byggnad. Felet föranleder att värdeminskningssavdraget för år 1 var för stort.

För att undvika att rätten till räkenskapsenlig avskrivning ska gå förlorad torde reglerna i 18 kap. 19 § IL om för stora avskrivningar vara tillämpliga. Tillämpningen är dock inte helt okomplicerad och kräver justeringar under flera år. Ett alternativ är att företaget begär att praxis om felaktigheter av misstagskaraktär ska tillämpas.

Med stöd av denna praxis höjs resultatet för år 1 med 30 tkr med anledning av felaktigt yrkade värdeminskningssavdrag. Företaget kan begära ytterligare avdrag för värdeminskningssavdrag på byggnader på anskaffningsutgiften 100 tkr.

Rättelse görs i bokföringen under år 2 då företaget bokar om utgifterna från inventarietkontot till kontot för byggnader. För att bokfört och skattemässigt värde ska överensstämma återförs även föregående års avskrivning (debet 1229 och kredit 78xx med 30 tkr). Denna intäkt (reducerade kostnad) ska inte påverka det beskattningsbara resultatet eftersom avdrag inte medgavs år 1. Beloppet dras därför av som en justerad kostnadspost i deklarationen.

Det finns även bestämmelser som möjliggör en återgång till räkenskapsenlig avskrivning i det fall restvärdesavskrivning tillämpades föregående beskattningsår. Bestämmelserna finns i 18 kap. 20–22 §§ IL och behandlar två situationer. Det gäller dels när skattemässigt värde är högre än bokfört värde på inventarierna, dels den omvända situationen när skattemässigt värde är lägre än bokfört värde.

Är det skattemässiga värdet högre än bokfört värde kan avdrag inte medges för övertärdet genom avskrivningar i bokföringen. Avdrag medges då genom skattemässiga justeringsposter i deklarationen. Avdraget ska fördelas på fem år (20 % per år) och medges från och med det första beskattningsåret då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas.

Är skattemässigt värde lägre än bokfört värde kommer avdrag att göras i bokföringen genom avskrivningar som rätteligen inte ska dras av. För att rätta till detta tar företaget upp skillnadsbeloppet som en justerad intäktspost i deklarationen. Därefter överensstämmer bokfört och skattemässigt värde och företaget får tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Skillnadsbeloppet ska tas upp till beskattning det år som räkenskapsenlig avskrivning börjar tillämpas eller så fördelas beloppet på tre år.

Exempel – återgång till räkenskapsenlig avskrivning efter rättelse

En utgift år 1 på 150 tkr har redovisats som byggnad (konto 1110) men ska rätteligen redovisas byggnadsinventarier (konto 1222). Felet upptäcks år 2 då också rättelse görs.

År 1 har avskrivning gjorts i bokföringen med 600 enligt huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning. (År 1 är företagets första beskattningsår.)

1222 Inventarier				1229 Ack avskriv inventarier			
19xx	2 000	UB	2 000	UB	600	78xx	600

Det korrekta skattemässiga värdet före årets avskrivning är 2 150 (2 000 + 150). Eftersom skattemässigt och bokfört värde inte överensstämmer för året kan värdeminskningssavdrag endast begäras enligt restvärdesmetoden. Avskrivning kan högst medges med 537,5 (25 % x 2 150).

Värdeminskningssavdrag har därför gjorts med för stort belopp och en rättelse innebär att årets resultat ökar med 62,5 (600 – 537,5). Resultatet kan också komma att höjas med anledning av att värdeminskningssavdrag för byggnader har begärts på ett för högt avskrivningsunderlag. Detta behandlas inte vidare i exemplet.

År 2 rättas felet i bokföringen genom att konto 1222 debiteras och konto 1110 krediteras med 150 tkr.

1222 Inventarier				1229 Ack avskriv inventarier			
IB	2 000	UB	2 150	UB	600	IB	600
1110	150						

Efter denna rättelse är det bokförda värdet 1 550 tkr (2 150 – 600) och det skattemässiga värdet 1 612,5 tkr (2 150 – 537,5).

Det belopp varmed skattemässigt värde överstiger bokfört värde 112,5 (1 612,5 – 1 550) kommer inte att bli en kostnad i bokföringen. Med stöd av 18 kap. 21 § IL får beloppet istället dras av som en justerad kostnadspost under fem år (22,5 per år). Avdraget görs från och med det år företaget börjar tillämpa räkenskapsenlig avskrivning, dvs. i detta fall från och med år 2.

För år 2 beräknas årets avskrivning enligt huvudregeln till 465 (30 % x 1 550).

1222 Inventarier				1229 Ack avskriv inventarier			
IB	2 000	UB	2 150	UB	1 065	IB	600
1110	150					78xx	465

Följdändringar p.g.a. av moms och arbetsgivaravgifter

Ett beslut att ändra tidigare betalda arbetsgivaravgifter eller redovisad moms påverkar inkomstbeskattningen det år utgifterna är hänförliga till enligt god redovisningssed. Rättas felet i bokföringen ett senare år måste resultatet för inkomstbeskattningen justeras genom en skattemässig justering i deklarationen för att inte dubbelavdrag eller dubbelbeskattning ska uppkomma.

Skatteverket öppnar emellertid i ett ställningstagande 2014-11-04 för att rättelse kan ske när avgifterna ska betalas eller momsen betalas eller återfås. Enligt Skatteverket skulle detta kunna vara möjligt om företaget inte har haft anledning att anta att redovisningen av avgifter eller moms var direkt felaktig utifrån lag och praxis.

För inventarier uppkommer ett särskilt problem vid rättelse av tidigare avdragen ingående moms. Problemet är att en rättelse vid beskattningen leder till att det inte kommer att vara överensstämmelse mellan bokfört och skattemässigt värde, vilket är ett krav för att få tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Detta har dock löst genom ett ställningstagande från Skatteverket 2014-11-04, se vidare nedan under Mervärdesskatt.

Mervärdesskatt

Rättelse av ett felaktigt momsbelopp ska ske i den period som felet hänförs till. Har ett företag t.ex. felaktigt inte redovisat utgående moms på en försäljning som fakturerats i mars ska rättelse ske i denna period och inte i den period felet upptäcks. Avser en omprövning flera redovisningsperioder och det är svårt att hänföra skatten till en viss period får rättelsen hänföras till den senaste redovisningsperioden (66 kap. 35 § SFL). Det är Skatteverket som avgör om bestämmelsen ska tillämpas.

Ett felaktigt debiterat momsbelopp ska rättas genom att kreditnota utfärdas. Tillämpas faktureringsmetoden ska en rättelse ske i den redovisningsperiod då kreditnotan enligt god redovisningssed bokförts efter utfärdandet. På så sätt kommer både säljarens utgående moms och köparens ingående moms att rättas vid samma tidpunkt. Tillämpas bokslutsmetoden ska rättelse däremot ske för den redovisningsperiod under vilken betalning sker eller i den sista redovisningsperioden för beskattningsåret.

Rättelse som påverkar inkomstbeskattningen

Om ett momsbelopp ändras i efterhand kan det innebära att inkomstbeskattningen påverkas. Medges avdrag för moms med ett större belopp minskar utgiften som ska dras av vid inkomstbeskatt-

ningen. Ska däremot avdrag för moms reduceras innebär det att utgiften som ska dras vid inkomstbeskattningen ökar (16 kap. 16 § IL).

I RÅ 2010 ref. 95 prövades vad som gäller när ett företag som inte har avdragsrätt eller återbetalningsrätt för moms har fått tillbaka den moms som säljaren felaktigt fakturerat. Den skattskyldige menade att återbetalningen var skattefri eftersom 16 kap. 16 § IL endast är tillämplig på transaktioner där moms ska dras av eller återbetalas enligt momslagen. Högsta förvaltningsdomstolen framförde dock att alla inkomster är skattepliktiga enligt 15 kap. 1 § IL, såvida det inte finns ett uttryckligt undantag från beskattning. Beskattning skulle därmed ske för det återbetalda beloppet.

I målet prövades också vilket år beskattning ska ske för den inkomst som uppkommer med anledning av att moms återbetalas. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen ska inkomsten tas upp som intäkt det år den hänförs sig till enligt god redovisningssed. Den skattskyldige hade i detta fall redovisat återbetalningen som intäkt under 2006. Detta ansågs inte stå i strid med god redovisningssed, varvid beskattning skulle ske för 2006 och inte det år momsen felaktigt hade betalats och redovisats som kostnad.

Rättelse av moms vid inköp av inventarier

Vid rättelse av moms vid inköp av inventarier kan problem uppkomma när det gäller möjligheten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Det beror på att en justering av ingående moms påverkar det skattemässiga avskrivningsunderlaget som efter en justering inte kommer att överensstämma med bokfört värde. Skatteverket har emellertid i ett ställningstagande framfört en lösning på problemet (Ställningstagande 2014-11-04 Återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt hänförlig till inventarier). Enligt Skatteverket kan en inbetalning pga. tidigare för stort avdrag för moms behandlas som ett inköp av inventarier (tillkommande post) och en återbetalning pga. tidigare för litet avdrag för moms som en försäljning (avgående post) när huvudregeln för räkenskapsenlig avskrivning tillämpas. Tillämpas däremot kompletteringsregeln ska det justerade momsbeloppet hänföras till det år inventariet var anskaffat.

Exempel – justering av moms och räkenskapsenlig avskrivning

Ett företag, som har blandad verksamhet vid momsredovisningen, köpte ett inventarium år 5 för 200 tkr plus moms 50 tkr. Inventariet var tänkt att användas i sin helhet i den skattepliktiga verksamheten. Vid en kontroll år 6 visar det sig att inventariet i stället har använts i sin helhet i den verksamhet där avdragsrätt för moms inte föreligger.

Genom ett beslut år 6 ska företaget betala tillbaka 50 tkr i ingående moms. När avskrivningsunderlaget för år 6 beräknas kan 50 tkr behandlas som en tillkommande post (för inköp) för att rätten till räk-

skapsenlig avskrivning inte ska gå förlorad. Vid en beräkning av inventariernas lägsta värde enligt kompletteringsregeln ska inventariet anses förvärvat år 5 för 250 tkr.

Rättelse av felaktig faktura

Det föreligger omfattande formella krav på vilka uppgifter en faktura ska innehålla. Syftet är att säkerställa att säljaren redovisar och betalar korrekt moms. Syftet är också att kunna bedöma om köparen har avdragsrätt.

Skatteverket har publicerat ett ställningstagande där frågan om felaktiga uppgifter i en faktura behandlas, 2018-12-05 Brister i fakturans innehåll. Enligt ställningstagandet ska brister i en faktura normalt läkas genom att den ursprungliga fakturan kompletteras eller rättas. Fakturan kan även bestå av flera separata handlingar som tillsammans uppfyller momslagens krav på faktura. För att flera separata handlingar ska accepteras ska det utan svårigheter gå att fastställa sambandet mellan handlingarna. Har säljaren gjort en felaktig materiell bedömning, och av denna anledning inte tagit ut någon moms eller tagit ut fel moms, ska säljaren utfärda en ny och korrekt faktura.

Skattereduktioner för juridiska personer

Vad gäller vid inkomstbeskattningen? Skattereduktion för mikroproduktion

En juridisk person kan medges skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (67 kap. 27–33 §§ IL). Skattereduktionen räknas av mot statlig inkomstskatt, kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt.

Skattereduktionen kan högst uppgå till 18 000 kr. Underlaget för skattereduktion ska redovisas i en särskild ruta i inkomstdeklarationen. Kan skattereduktionen inte utnyttjas kan den inte tillgodoräknas efterföljande år.

Skattereduktion för inventarieinköp under 2021

Enligt en särskild lag kan företag som har köpt in materiella inventarier under kalenderåret 2021 medges skattereduktion. Skattereduktionen är 3,9 procent av ett underlag som består av anskaffningsvärdet för inventarierna. Skattereduktionen tillgodoräknas vid fastställandet av skatten för det beskattningsår som avslutas den 31 december 2022 eller, om beskattningsåret inte avslutas den 31 december 2022, det första beskattningsåret efter detta datum.

Om underlaget för skattereduktionen helt eller delvis inte kan utnyttjas det första beskattningsåret, får skattereduktion för det återstående underlaget tillgodoräknas det följande beskattningsåret.

Hur ska skattereduktionen hanteras i redovisningen?

Skattereduktioner ska vid fastställande av företagets slutliga skatt räknas av mot statlig inkomstskatt, kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt. Det saknas emellertid uttrycklig normering hur en skattereduktion ska hanteras i redovisningen om den juridiska personen ska betala både statlig inkomstskatt och kommunal fastighetsavgift eller statlig fastighetsskatt. En lämplig och enkel lösning är att hela skattereduktionen hänförs till den statliga inkomstskatten. Det är också möjligt att fördela skattereduktionen så att den minskar både skulden för inkomstskatt och skulden för kommunal fastighetsavgift eller statlig fastighetsskatt.

Det bör noteras att den statliga inkomstkatten inte är avdragsgill till skillnad mot kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetsskatt som är avdragsgill. Om företaget väljer att i redovisningen fördela skattereduktionen mellan statlig inkomstkatt och fastighetsskatt/ fastighetsavgift måste justering göras i inkomstdeklarationen för den del av fastighetsskatten/fastighetsavgiften som inte redovisas i resultaträkningen, se exemplet nedan.

Konton i baskontoplanen

Den beräknade skattereduktionen ska minska skulden för beräknad inkomstkatt på konto 2512 och eventuellt skulden för beräknad fastighetsskatt/fastighetsavgift på konto 2513. För att lättare kunna stämma av bokföringen mot slutskattebeskedet kan ett särskilt konto skapas där hela skattereduktionen bokförs. Konto 2519 är ledigt och kan därför användas för detta ändamål.

Motkonto är 8910 Skatt som belastar årets resultat och eventuellt 5191 Fastighetsskatt/fastighetsavgift.

Bokföringsexempel

Ett aktiebolag har beräknat att det kommer att få en skattereduktion på 15 000 kr.

a) Hela skattereduktionen minskar den statliga inkomstkatten

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
2519	Skattereduktioner	15 000	
8910	Skatt på årets resultat		15 000

b) Skattereduktionen fördelas mellan den statliga inkomstkatten och fastighetsskatten

Konto	Kontobenämning	Debet	Kredit
2519	Skattereduktioner	15 000	
8910	Skatt på årets resultat		10 000
5191	Fastighetsskatt		5 000

Observera att den i bokföringen minskade kostnaden för fastighets-skatt 5 000 kr ska dras av i inkomstdeklarationen som en justerad kostnadspost. I annat fall går företaget miste om avdraget.

Händelser efter balansdagen

I både K2 och K3 finns regler för hur händelser efter balansdagen ska påverka årsredovisningen. Reglerna är skrivna på olika sätt, men principen är densamma. Händelser efter balansdagen som bekräftar ett förhållande som förelåg per balansdagen ska påverka balans- och resultaträkning då bokslutet upprättas. Händelser efter balansdagen som indikerar eller bekräftar förhållanden som uppstått efter balansdagen ska, om de är väsentliga, anges i not i årsredovisningen.

I detta avsnitt exemplifierar vi hur reglerna bör tillämpas i praktiken.

Hur lång tid efter balansdagen ska händelser beaktas?

Alla väsentliga händelser som inträffat fram till dess att årsredovisningen upprättas ska beaktas. En årsredovisning är upprättad när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har gjort det. Det finns med andra ord ingen given tidsgräns utan tidpunkten för årsredovisningens upprättande styr.

Antag att det i ett aktiebolag inträffar en väsentlig händelse efter det att två styrelseledamöter har skrivit under årsredovisningen, men innan de två sista skrivit under. Dessa ledamöter ska då inte underteckna årsredovisningen eftersom hänsyn inte tagits till alla väsentliga händelser efter balansdagen. I stället ska en ny årsredovisning tas fram där hänsyn tas till den väsentliga händelsen.

Om däremot samtliga fyra styrelseledamöter har skrivit under är årsredovisningen upprättad. Om det inträffar något väsentligt efter det men innan dess att stämman har hållits är årsredovisningen i sig korrekt. Vilka möjligheter och skyldigheter stämman har är inte en fråga för redovisningslagstiftningen utan det måste avgöras utifrån aktiebolagsrätten.

Vad är en händelse respektive ett förhållande?

I normeringen definieras inte begreppen händelse respektive förhållande. I K3 finns däremot ett antal exempel angivna i kommentaren i kapitel 32 på händelser efter balansdagen. Det är dels händelser som ska beaktas vid upprättande av balans- och resultaträkningen, dels händelser som inte ska påverka balans- och resultaträkningen men som normalt leder till att upplysning ska lämnas. Exempel på

händelser som normalt ska beaktas vid upprättande av balans- och resultaträkningen är:

- Ett domstolsavgörande efter balansdagen.
- Information om att en av företagets kunder gått i konkurs.
- Fastställande av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts.
- Fastställande efter balansdagen av det belopp som avser t.ex. vinstdelning eller bonus.
- Upptäckt av bedrägeri eller fel.

Exempel på händelser som inte ska beaktas vid upprättandet av balans- och resultaträkningen, men som normalt leder till att upplysning ska lämnas är:

- Ett betydande rörelseförvärv.
- 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.
- Betydande åtaganden ingås, t.ex. genom att utfästa betydande garantier.

I K2 finns inte lika många exempel och de som finns är till stor del desamma som ovan. Att det inte är identiska exempel väcker frågan om det är någon skillnad på reglerna. Ofta rör det sig däremot enbart om en skillnad att uttrycka sig i de olika regelverken.

Det ska observeras att detta bara är exempel. Exempelen indikerar att företagen måste tänka ganska brett när de ska avgöra om det inträffat väsentliga händelser efter balansdagen men innan årsredovisning upprättats.

Sedan kommer frågan om vad som avses med ett förhållande. Inte heller här finns någon definition i normeringen. Vad gäller förhållanden saknas också exemplifiering i normeringen. Det som indirekt kan läsas ut är att de händelser som inträffar efter balansdagen och som verifierar något som man redan visste eller, baserat på befintlig information på balansdagen borde ha vetat, ska påverka balans- och resultaträkningarna i bokslutet.

Nedan presenteras ett par exempel för att förklara hur reglerna ska tolkas och tillämpas.

Värdering av enskilda tillgångar i balansräkningen per balansdagen

När företaget upprättar sin årsredovisning ska värdering av tillgångarna göras utifrån de förutsättningar som gällde per balansdagen.

Händelser efter balansdagen ska bara påverka värderingen av tillgångarna om händelsen bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Kundfordringar

Ett exempel på en händelse efter balansdagen är att en av företagets kunder går i konkurs. Om företaget före balansdagen hade indikationer på att kunden skulle få problem med betalningarna och det efter balansdagen visar sig att kunden inte kan betala, ska värdet på företagets kundfordringar justeras i bokslutet. Om det per balansdagen inte fanns några indikationer på att kunden skulle få problem med betalningarna ska värdet däremot inte justeras.

Det spelar ingen roll hur lång tid som förflutit efter balansdagen. Det kan vara så att företaget får informationen om konkurs till exempel fem till sex månader in på det nya räkenskapsåret. Finns det då fortfarande obetalda kundfordringar från det förra räkenskapsåret måste det avgöras vilken information företaget hade per balansdagen om risken för att kunden skulle gå i konkurs och fordringarna bli värdelösa.

Var kunden redan föregående år en dålig betalare och företaget fått skicka betalningspåminnelser flera gånger, kanske till och med skickat fordringar på inkasso, bör händelsen på det nya året ses som något som bekräftar ett förhållande som förelåg per balansdagen och som ska påverka värdet på kundfordringarna i bokslutet.

Var kunden däremot en god betalare föregående år och det inte fanns några indikationer per balansdagen att kunden skulle få problem ska inte fordringarna justeras i bokslutet. Att kundfordringarna inte kommer bli betalda ska företaget i stället upplysa om i not i enlighet med 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554); ÅRL.

Det kan givetvis finnas andra indikatorer på om förhållandet förelåg per balansdagen eller inte än kundens betalningsförmåga. Har efterfrågan på de produkter kunden säljer kraftigt minskat förra året och det leder till att kunden går i konkurs blir det en bedömningsfråga om bokslutet ska påverkas eller not ska lämnas i årsredovisningen.

Produktionsanläggning

Ett annat exempel på en händelse efter balansdagen är att en produktionsanläggning förstörs. Är det till exempel en brand som förstör anläggningen är det inget som företaget kan ha haft någon aning om per balansdagen. Ingen nedskrivning ska då göras av anläggningen i bokslutet.

Är produktionsanläggningen väsentlig är det aktuellt att lämna upplysning i enlighet med 5 kap. 22 § ÅRL. Det kan det vara även om produktionsanläggningen är försäkrad fullt ut. Är den totalförstörd kan det leda till stopp i produktionen som kan få väsentliga conse-

kvenser för företaget. Enligt lagparagrafen ska upplysningen omfatta bland annat den ekonomiska effekten. Företaget måste därför göra en uppskattning av den ekonomiska effekten.

Det är svårt att hitta fall där en produktionsanläggning förstörs helt på nya året och att det skulle bekräfta ett förhållande som fanns redan per balansdagen.

Varulager och onormalt stora förändringar i priset

Om ett företag drabbas av onormalt stora förändringar i inköpspriset på sina varor kan det leda till att ekonomisk inkurans uppstår i varulagret då försäljningspriserna måste justeras, eller att företaget tvingas göra förlustaffärer med anledning av ingångna avtal. Normalt har företagen god kontroll över såväl inköspriser som försäljningspriser och en onormalt stor förändring på nya året torde som utgångspunkt inte vara en händelse som bekräftar ett förhållande som förelåg per balansdagen.

Domstolsavgörande efter balansdagen

Det torde vara undantagsfall att det kommer ett avgörande i domstol efter balansdagen men före årsredovisningens upprättande där hela tvisten hör till det nya året. Skulle så vara fallet ska givetvis ingen justering göras i balans- och resultaträkningarna utan bedömning ska göras om upplysning ska lämnas i enlighet med 5 kap. 22 § ÅRL.

Som utgångspunkt ska balans- och resultaträkningarna påverkas med anledning av ett domstolsavgörande på nya året kopplat till en tvist hänförlig till tidigare år. Det är däremot viktigt att notera hur detta uttrycks i de olika redovisningsreglerna.

I K2 anges att avsättning till följd av tvist med myndighet eller i domstol ska redovisas till det belopp som beslutats av den instans som senast prövat ärendet. Av regeln framgår inte tydligt hur företagen ska förhålla sig till regeln om väsentliga händelser efter balansdagen. Men reglerna torde gå att kombinera på det sätt att ett beslut efter balansdagen faktiskt ska påverka den avsättning som ska göras i bokslutet.

I K3 finns ingen särregel för domstolsavgöranden. I stället ska ett företag redovisa en avsättning endast 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.

Domstolsutslaget medför att företaget har en förpliktelse till följd av en inträffad händelse. Men alla kriterier ska vara uppfyllda för att en avsättning ska redovisas. Det ska då vara sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas. Oftast torde det vara så, men det kan finnas fall där det går att påvisa att domen är helt felaktig och att det i förlängningen inte leder till att några resurser kommer att lämna företaget. Det ska däremot finnas mycket starka skäl för att företaget ska kunna motivera att en avsättning inte ska redovisas med hänvisning till att något utflöde av resurser inte kommer att ske. Det räcker inte med en förhoppning hos företaget för att inte redovisa en avsättning.

Värdenedgång på aktieinnehav

När företaget upprättar sin årsredovisning ska värderingen av aktierna göras utifrån de förutsättningar som gällde per balansdagen. Har börsen fallit kraftigt på det nya året är det inte en händelse som bekräftar ett förhållande som förelåg per balansdagen.

Det bokförda värdet per balansdagen ska med andra ord aldrig ändras på grund av vad som hänt med börskursen efter balansdagen. Däremot kan en kraftig nedgång vara skäl att lämna upplysning i not i enlighet med 5 kap. 22 § ÅRL.

Har företaget per balansdagen en indikation om att ett innehav i ett onoterat bolag är övervärderat, kan en händelse inträffa efter balansdagen som leder till att justering behöver göras i bokslutet. Sker till exempel affärer med aktierna efter balansdagen där priset per aktie är mycket lägre än vad företaget har som anskaffningsvärde per aktie kan det bekräfta den indikation företaget hade redan per balansdagen.

Särskilt om erhållna aktieägartillskott

Det är inte ovanligt att aktiebolag, framför allt mindre, i samband med bokslutsarbetet upptäcker att det föreligger kapitalbrist per balansdagen. Något som ofta genomförs i en sådan situation är att aktieägarna lämnar ett aktieägartillskott.

För att ett aktieägartillskott ska vara en händelse efter balansdagen som bekräftar ett förhållande som förelåg per balansdagen måste det finnas en kapitaltäckningsgaranti från ägarna som är avgiven innan balansdagen. Ur ett redovisningsrättsligt perspektiv blir det då, beroende på garantins utformning, korrekt att låta aktieägartillskottet påverka bokslutet. Det är fortfarande en aktiebolagsrättslig fråga om en kontrollbalansräkning borde ha upprättats tidigare.

I det fall det inte finns någon kapitaltäckningsgaranti per balansdagen torde aktieägartillskottet vara en händelse efter balansdagen som inte ska påverka årsredovisningen. I K2 finns däremot en särskild bestämmelse som anger att utfästelsen får redovisas per

balansdagen om aktieägartillskottet erhålls efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen är upprättad.

Om en sådan redovisning görs kommer årsredovisningen inte att utvisa brist i det egna kapitalet. Frågan är då hur det förhåller sig till aktiebolagsrättens regler om att upprätta kontrollbalansräkning genast när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. I kommentaren i K2 anges specifikt att en bokföring av aktieägartillskottet inte befriar aktiebolaget från aktiebolagsrättens regler om kontrollbalansräkning.

Sammanfattningsvis bör vikten av att inte blanda ihop redovisningsreglerna med de aktiebolagsrättsliga reglerna poängteras. Var extra försiktig när det gäller aktiebolagsrättens regler om kontrollbalansräkning.

Särskilt om koncernbidrag

Ett koncernbidrag beslutas normalt alltid efter balansdagen. I både K2 och K3 finns dock regler som anger att koncernbidrag ska redovisas som bokslutsdisposition. Anledningen är att de skattemässiga reglerna om koncernbidrag annars inte skulle fungera i praktiken.

Sammanfattning

Väsentliga händelser som inträffat efter balansdagen men innan årsredovisningen upprättas ska påverka balans- och resultaträkningarna eller den information som ska lämnas i not i årsredovisningen. Avgörande för om balans- och resultaträkningarna ska påverkas är om händelserna bekräftar ett förhållande som förelåg per balansdagen eller inte.

Begreppen "händelser" och "förhållanden" definieras inte. Det finns däremot rikligt med exempel på vad som är händelser och när dessa ska respektive inte ska påverka värderingen i bokslutet.

I de fall balans- och resultaträkningen i bokslutet inte ska påverkas ska oftast notupplysning lämnas i årsredovisningen i enlighet med 5 kap. 22 § ÅRL. I den upplysningen ingår också en skyldighet att inte bara upplysa om arten av den väsentliga händelsen, utan också om dess ekonomiska påverkan.

Redovisning och beskattning av solceller

I takt med att allt fler näringsidkare förvärvar solcellsanläggningar för att producera el för användning i den egna verksamheten, försäljning och för privat bruk har skatte- och redovisningsfrågorna ökat. Genom domar i Högsta förvaltningsdomstolen har viktiga sakfrågor klargjorts. Men även om sakfrågan är klargjord uppkommer det ofta bedömningsfrågor som måste prövas i varje enskilt fall, t.ex. om anläggningen ska hänföras till inventarier eller byggnad.

Nedan behandlas i följande ordning

- inkomstbeskattning,
- moms,
- skattereduktion,
- energiskatt, och
- redovisning.

Se även bokföringsexempel 12-5 Förvärv av solcellsanläggning i Bokföringsboken.

Inkomstbeskattning

Om inkomsterna från den producerade elen ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital styrs av om anläggningen monteras på en näringsfastighet eller privatbostadsfastighet. Ska inkomsterna beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet uppkommer frågan om utgifterna ska dras av enligt reglerna för byggnad eller byggnadsinventarier.

Vad gäller för inkomstslaget näringsverksamhet?

Är en solcellsanläggning monterad på en näringsfastighet, t.ex. en ekonomibyggnad på en jordbruksfastighet, ska inkomsterna från den producerade elen tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. I andra företagsformer än enskild näringsverksamhet är alla fastigheter näringsfastigheter. För till exempel aktiebolag och handelsbolag innebär det att inkomsterna alltid beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Ska inkomsterna tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet ska även utgifterna dras av i näringsverksamheten.

Utgifterna kan dras av enligt reglerna i 19 kap. IL för byggnader eller enligt 18 kap. IL enligt reglerna för inventarier. Ska utgifterna dras av enligt reglerna för byggnad medges avdrag genom årliga värdeminskningsskatt med 2–5 procent per år beroende av byggnadstyp, se Skatteverkets allmänna råd SKV A 2005:5 om vilka procent-

satser som tillämpas för olika byggnadstyper. Om utgifterna i stället räknas som byggnadsinventarier enligt 19 kap. 19 § IL medges värdepappersavdrag enligt reglerna i 18 kap. IL för inventarier.

Vad är det då som avgör om utgifterna för en solcellsanläggning ska hänföras till byggnad eller byggnadsinventarier? Den frågan regleras i 19 kap. 19 § IL. Av denna bestämmelse framgår det att "som byggnadsinventarier räknas sådana delar och tillbehör i en byggnad som är avsedd att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden". Vad är då den närmare innebörden av detta?

Först och främst bör det noteras att det krävs att den producerade elen ska användas i den byggnad där anläggningen har monterats för att det ska kunna bli fråga om byggnadsinventarier. Av HFD 2017 ref. 36 framgår det att om den producerade elen används för flera byggnader och överskottet säljs ut på marknaden är solcellsanläggningen inte en sådan del som utgör byggnadsinventarier.

Nästa fråga är hur stor del av den producerade elen som ska användas för den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden för att det ska vara frågan om byggnadsinventarier. Skatteverket skriver i sin rättsliga vägledning att den elektriska ström som anläggningen genererar ska uteslutande användas för den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden. Om uteslutande är en riktig tolkning av lagtextens uttryck "direkt tjäna" torde det i så fall innebära att runt fem procent av den producerade elen kan säljas ut på marknaden eller användas i en annan byggnad. Observera att vägledning saknas i lagens förarbeten och frågan är inte heller prövad i Högsta förvaltningsdomstolen.

Utagsbeskattning för privat användning

El som förbrukas privat ska uttagsbeskattas till ett värde motsvarande marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL). Marknadsvärdet är det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten, dvs. den producerade elen, bjudits ut på marknaden i stället för att användas privat (61 kap. 2 § tredje stycket IL).

Särskilt för äkta bostadsrättsföreningar (privatbostadsföretag)

Hur egenproducerad el i ett privatbostadsföretag ska beskattas är osäkert. För den el som används i föreningens egna utrymmen torde det stå klart att det inte föranleder några beskattningskonsekvenser. Däremot är det mer osäkert vad som gäller för överskottsel som säljs ut på nätet eller till bostadsrättsinnehavare.

För den el som säljs ut på nätet kan eventuellt olika bedömningar göras beroende på om föreningen får ersättning för försäljningen eller om kostnaderna för el minskas. När det gäller försäljningen av el

till bostadsrättsinnehavare är frågan om elproduktionen utgör en del av fastighetsförvaltningen och därmed är skattefri eller om det är en separat verksamhet skild från fastighetsförvaltningen.

Vad gäller för inkomstslaget kapital?

Är anläggningen monterad på en privatbostadsfastighet ska inkomsterna beskattas i inkomstslaget kapital. För varje år medges ett schablonavdrag på 40 000 kr som dras av från de totala inkomsterna (42 kap. 30 § andra stycket IL). Schablonavdraget medges för varje fastighet som har en solcellsanläggning. Eftersom avdrag för kostnader beräknas enligt schablon medges inte avdrag för faktiska utgifter.

Moms

Avdrag för ingående moms

Om, och med hur stort belopp, avdrag kan medges för ingående moms vid förvärv av en solcellsanläggning beror på vad den egenproducerade elen kommer att användas till. Avdrag medges i förhållande till hur stor del av elen som ska användas i skattepliktig verksamhet (HFD 2019 ref. 50). Om det förväntas att 70 procent av elen ska användas i skattepliktig verksamhet och 30 procent för privat bruk medges alltså avdrag med 70 procent av momsen på investeringen.

När ska justering av avdragen moms ske?

Den betalningsskyldige kan behöva justera det avdragna momsbeloppet. Det gäller när avdragsrätten för ingående moms på den förvärvade anläggningen har beräknats utifrån hur stor del av den producerade elen som förväntas användas i skattepliktig och skattefri verksamhet. Det kan t.ex. bli aktuellt om det privata nyttjandet av elen blir högre eller lägre än vad man utgick ifrån när det ursprungliga momsavdraget beräknades.

Justering ska endast ske om den ingående momsen på den förvärvade anläggningen (investeringsvaran) uppgår till minst 100 000 kr om anläggningen klassificeras som fastighet och minst 50 000 kr i annat fall. Vad som avses med fastighet enligt momslagen behöver inte överstämja med klassificeringen vid inkomstbeskattningen. Med fastighet enligt momslagen avses bl.a. en anläggning som är en del av byggnadens infrastruktur. Det kan t.ex. vara solceller som har integrerats med byggnadens elsystem. Anläggningen kan också vara fastighet om den t.ex. har en funktion som ett tak och byggnaden utan anläggningen inte skulle ha ett tak. Vidare avses

varje föremål, utrustning eller maskin som är varaktigt installerad i en byggnad eller konstruktion och som inte kan flyttas utan att byggnaden eller konstruktionen förstörs eller förändras. Om något ska anses som fastighet eller lös egendom är därför beroende på hur installationen och monteringen har skett.

Korrigeringstiden är tio år för fastigheter och i annat fall fem år. Justering ska dock inte ske om förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än fem procentenheter.

När ska utgående moms redovisas och betalas?

Utgående moms ska redovisas och betalas för den överskottssell som säljs ut på nätet.

Utagsbeskattning för moms ska inte ske för den del som används för privat bruk eller stadigvarande bostad. Det beror på att ingående moms på investeringen inte får dras av för den del som motsvarar privat användning eller stadigvarande bostad.

Vem kan bli skattebefriad från moms?

Den som har en begränsad försäljning kan omfattas av skattebefrielse och behöver i så fall inte registrera sig för och betala moms. Det kan t.ex. gälla den som monterat anläggningen på en privatbostad och där inkomstbeskattning sker i inkomstslaget kapital. För att omfattas av skattebefrielse ska den totala försäljningen, av el och annan försäljning av företaget, inom landet under innevarande beskattningsår och under vart och ett av de två närmast föregående beskattningsåren vara högst 80 000 kronor (från och med 1 januari 2025 gäller 120 000 kronor) exklusive mervärdesskatt. I en jordbruksverksamhet ska med andra ord försäljningen av el läggas ihop med övriga inkomster från jord- och eventuellt skogsbruk för att avgöra om gränsen nås.

Särskilt för äkta bostadsrättsföreningar (privatbostadsföretag)

En bostadsrättsförenings försäljning av el till medlemmarna blir momspliktig endast om föreningen har ett IMD-system (individuell mätning och debitering) och den totala omsättningen överstiger 80 000 kronor (från och med 1 januari 2025 gäller 120 000 kronor) per år.

Avdrag för ingående moms medges i förhållande till hur stor del av anläggningen som används i skattepliktig verksamhet. Det vill säga

för försäljning av överskottsel till elnätet samt till bostadsrättsinnehavare vid IMD.

Skattereduktion

Skattereduktion kan medges dels för produktion av el enligt reglerna om mikroproduktion av förnybar el, dels för installation av en solcellsanläggning enligt reglerna om grön teknik.

Grön teknik

Rätt till skattereduktion för grön teknik har endast fysiska personer (67 kap. 36–45 §§ IL).

När det gäller installation av en solcellsanläggning krävs det att den ska vara hänförlig till småhus eller en ägarlägenhet som ägs av den som begär skattereduktionen. Enligt Skatteverket kan dock skattereduktion medges även om själva solcellsanläggningen placeras på taket till en ekonomibyggnad om den ägs av den som begär skattereduktion.

Enligt Skatteverket får dock högst fem procent av den totala produktionen användas i aktiv näringsverksamhet exempelvis för belysning i ekonomibyggnader. Skatteverket menar vidare att småhuset ska ha en egen elanslutning skild från näringsverksamheten för att privatpersonen ska kunna få skattereduktion för installationen.

Skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el

Reglerna om skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el finns i 67 kap. 27–33 §§ IL. Både fysiska och juridiska personer har rätt till denna skattereduktion.

Skattereduktionen för mikroproduktion av förnybar el ska begäras i inkomstdeklarationen genom att underlaget redovisas i en särskild ruta. Underlaget är de kilowattimmar förnybar el som producenten har matat in i anslutningspunkten under kalenderåret för skattereduktionen. Nätkoncessionshavaren är skyldig att lämna kontrolluppgift om hur många kilowattimmar el som har matats in i och tagits ut ur anslutningspunkten under året.

Skattereduktionen är begränsad till högst 18 000 kr.

Särskilt för äkta bostadsrättsföreningar (privatbostadsföretag)

Äkta bostadsrättsföreningar betalar normalt ingen inkomstskatt. Skattereduktion kan i så fall medges mot fastighetsskatt.

Energiskatt

Energiskatt ska inte betalas av den som producerar el i en solcellsanläggning med en sammanlagd installerad topp effekt av mindre än 500 kilowatt och som inte förfogar över några andra elproduktionsanläggningar.

Eftersom en anläggning med 500 kilowatt motsvarar en yta av drygt 2 000 m² solpaneler torde det vara ovanligt att bostadsrättsföreningar och ägare av jordbruksfastigheter betalar energiskatt.

Redovisning

Hur redovisas anläggningen i näringsverksamhet?

För en solcellsanläggning som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet följer redovisningen den skattemässiga klassificeringen av utgiften. En anläggning som skattemässigt räknas som byggnad bokförs därför på konto 111x Byggnader. Se bokförings-exempel 12-5 Förvärv av solcellsanläggning i *Bokföringsboken*. Ska anläggningen hänföras till byggnadsinventarier bokförs utgifterna på konto 123x Installationer.

Hur redovisas inkomsterna från såld el?

Inkomsterna från den överskotts el som sålts på marknaden torde vanligtvis utgöra en övrig rörelseintäkt och bokförs då i kontogrupp 39. Det finns inget standardkonto för sådana intäkter men företaget kan själv skapa ett konto eller använda konto 3990 Övriga ersättningar, bidrag och intäkter. Kommer däremot inkomsterna från en solcellspark med enda uppgift att producera el för försäljning ska intäkterna redovisas som nettoomsättning.

Vad gäller när uttagsbeskattning ska ske?

Enskilda näringsidkare som tillämpar K1 (BFNAR 2006:1) eller K2/K3 Årsbokslut (BFNAR 2017:3) ska redovisa uttag av tillgångar eller tjänster som ska tas upp till beskattning, som inkomst och som eget uttag i eget kapital.

Vid uttag ur ett aktiebolag, t.ex. när en anställd har förmån av fri el, ska den anställda förmånsbeskattas. Skattemässigt ses uttaget och förmånen som två skilda transaktioner, nämligen försäljning och lön (RÅ 2004 ref. 83). Om solcellsanläggningen klassificeras som byggnad sker ingen uttagsbeskattning för moms, varför försäljningsintäkten blir lika med lönekostnaden.

Det är inte reglerat om och hur detta ska redovisas, men även i redovisningen torde den ekonomiska innebörden kunna ses som två transaktioner. Det vill säga att företaget har sålt el till den anställda som betalar sin skuld genom att utföra ett arbete för arbetsgivaren. Fördelen med detta synsätt är att inte bara arbetsgivaravgifterna för förmånen bokförs utan att även den lönekostnad som ligger till grund för avgifterna redovisas öppet i räkenskaper. Även när uttagsbeskattning ska ske för moms framstår detta alternativ som mer rättvisande än att bara bokföra momsskulden med ett kostnadskonto som motkonto. Se bokföringsexempel 12-5 Förvärv av solcellsanläggning i *Bokföringsboken*.

Skattereduktioner i redovisningen

I enskild näringsverksamhet och handelsbolag redovisas inte skuld för inkomstskatt. Det innebär att skattereduktioner inte påverkar redovisningen.

I juridiska personer, t.ex. aktiebolag, ska skattereduktioner påverka företagets skatteskuld och kostnader för inkomstskatt och/eller fastighetsskatt/fastighetsavgift. Se vidare sidan 478 där frågan om skattereduktioner för juridiska personer behandlas.

Särskilt för äkta bostadsrättsföreningar (privatbostadsföretag)

För en bostadsrättsförening klassificeras en solcellsanläggning alltid som byggnad. Tänk på att skattemässigt medges värdeminskningssavdrag utifrån byggnadens typkod. Det kan innebära att bostadsrättsföreningen kan behöva ha en annan avskrivningsplan i sitt bokslut än vad som gäller vid beskattningen. En solcellsanläggning torde ha en nyttjandeperiod på cirka 30 år.

Exempel

För exempel se bokföringsexempel 12-5 Förvärv av solcellsanläggning i *Bokföringsboken*.

Informationsinnehåll i bostadsrättsföreningars årsredovisning

Från 2023 gäller nya regler i årsredovisningslagen avseende vilken information bostadsrättsföreningar ska lämna i årsredovisningen. Samtliga bostadsrättsföreningar ska infoga en kassaflödesanalys i sin årsredovisning. De ska även redovisa följande nyckeltal i förvaltningsberättelsen

- årsavgift per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt,
- skuldsättning per kvadratmeter,
- sparande per kvadratmeter,
- räntekänslighet, och
- energikostnad per kvadratmeter.

I paragrafen anges att bostadsrättsföreningar ska lämna upplysningar om sådana nyckeltal som kan underlätta förståelsen av föreningens verksamhet, ställning och resultat. Förutom de specifikt uppräknade har Bokföringsnämnden angivit två ytterligare nyckeltal. I Bokföringsnämndens vägledning Kompletterande upplysningar m.m. i bostadsrättsföreningars årsredovisning (BFNAR 2023:1) anges också att bostadsrättsföreningar ska lämna upplysning om

- föreningen är eller inte är privatbostadsföretag enligt inkomstskattelagen (1999:1229),
- föreningen innehar marken med tomträtt eller med äganderätt,
- föreningens fastighet eller tomträtt har del i en samfällighet, och
- föreningen har eller inte har en aktuell underhållsplan.

Om föreningen innehar marken med tomträtt ska upplysning lämnas om den tidpunkt till vilken fastighetsägaren tidigast kan säga upp tomträtten till upphörande samt när avgäldsperioden går ut och ska omförhandlas.

Bokföringsnämnden har i vägledningen också angivit hur avskrivningar på de delar av byggnaden som inte omfattas av föreningens underhållsansvar ska behandlas vad gäller komponentindelning. Enligt vägledningen ska de hänföras till byggnadens stomme, om de inte redovisas som separata komponenter.

Såväl lagkraven som Bokföringsnämndens vägledning ska tillämpas på räkenskapsår från och med 2023.

Kraven på nyckeltal enligt årsredovisningslagen

Det är inte helt givet hur nyckeltalen ska beräknas. Bokföringsnämnden har därför i vägledningen gjort vissa förtydliganden kring

det. Bland annat klargörs när det enbart ska ingå kvadratmeter för ytor som upplåts med bostadsrätt samt när det även ska ingå kvadratmeter för ytor som är upplåtna med hyresrätt i beräkningen. Gemensamma ytor som föreningen inte tar ut avgift eller hyra för, ska inte ingå i beräkningarna. Det är endast ytor i föreningens byggnader som ska inkluderas när beräkningen görs. Mark eller annan yta som inte ingår i byggnaderna ska inte ingå.

Ett syfte med lagändringen är att det ska gå att jämföra olika föreningar på ett bättre sätt. Det låter sig inte göras om föreningarna beräknar nyckeltalen för till exempel sparande per kvadratmeter, räntekänslighet och energikostnad per kvadratmeter på olika sätt. Bokföringsnämnden förtydligar därför hur dessa enligt god redovisningssed ska beräknas.

Vad gäller sparande per kvadratmeter anger nämnden att nyckeltalet ska beräknas genom att justerat resultat divideras med ytan upplåten med bostadsrätt eller hyresrätt. Med justerat resultat avses summan av årets resultat, årets avskrivningar, årets kostnad för utrangeringar och årets kostnad för planerat underhåll. Intäkter eller kostnader som är väsentliga och som inte är en del av den normala verksamheten ska dras av respektive läggas till vid beräkningen av justerat resultat.

Med planerat underhåll avses till exempel sådant underhåll som utförts i enlighet med föreningens underhållsplan. Normalt utgör stambyte, takomläggning, fönsterbyte, fasadrenovering, hissutbyte, dränering, utbyte eller renovering av värmesystem m.m. sådant underhåll som ingår i planerat underhåll. Vanliga reparationer av mindre omfattning som utförs vid behov eller åtgärder på grund av olyckshändelse eller skadegörelse är inte planerat underhåll.

Räntekänsligheten beräknas enligt vägledningen genom att räntebärande skulder på balansdagen divideras med föreningens intäkter från årsavgifter under räkenskapsåret. Beräkningen leder till ett nyckeltal som visar hur många procent som årsavgifterna behöver höjas om räntan på föreningens lån ökar med en procentenhet och ökningen ska täckas via ökade årsavgifter.

Vad gäller energikostnad per kvadratmeter beräknas det genom att bostadsrättsföreningens kostnad för uppvärmning, el och vatten divideras med ytan upplåten med bostadsrätt eller hyresrätt. Det innebär att nyckeltalet kommer att visa vilken kostnad som varje kvadratmeter som är upplåten med bostadsrätt eller hyresrätt belastas med.

Tillkommande nyckeltal

Utöver de i årsredovisningslagen specifikt uppräknade nyckeltalen anger Bokföringsnämnden i vägledningen att bostadsrättsföreningarna i förvaltningsberättelsen också ska lämna upplysning om

- skuldsättning per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt, och
- årsavgifternas andel i procent av de totala rörelseintäkterna.

Det är nyckeltal som Bokföringsnämnden ansett behövs för att underlätta förståelsen av föreningens verksamhet, ställning och resultat.

Vilket regelverk kan en bostadsrättsförening tillämpa?

Som nämnts ovan anger Bokföringsnämnden hur de delar av byggnaden som inte omfattas av föreningens underhållsansvar ska behandlas vad gäller komponentindelning. Komponentredovisning är ett krav om Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) tillämpas. Men om årsredovisningen upprättas i enlighet med BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) får inte komponentredovisning tillämpas.

I sammanhanget kan noteras att Bokföringsnämnden i en annan remiss (översyn av K2) har föreslagit att bostadsrättsföreningar, oavsett storlek, inte ska få tillämpa K2. Idag är det fortfarande möjligt. Föreningar som idag tillämpar K2 bör vara medvetna om att de kan bli hänvisade till K3. Det kan för dessa finnas skäl att förbereda sig på vad det i så fall kommer att innebära.

Sammanfattning

Det har under ett antal års tid diskuterats ändringar i bostadsrättsföreningars årsredovisningar i syfte att stärka konsumentskyddet. Från och med räkenskapsår 2023 har lagen skärpts. Bokföringsnämnden har också kommit med kompletterande vägledning till den ändrade lagen. För konsumenterna har det inneburit att informationen har blivit bättre och att jämförbarheten har ökat.

Slutligen ska noteras att Bokföringsnämnden föreslår att bostadsrättsföreningarna inom en snar framtid inte ska få tillämpa K2-regelverket. De föreningar som då måste byta regelverk behöver se över vad det kommer att innebära. Den mest påtagliga skillnaden kommer att vara att komponentredovisning måste tillämpas på föreningens byggnad.

Lån till delägare eller oredovisad lön?

Inledning

I samband med att bokslut ska upprättas i ett aktiebolag noteras ibland att det finns ett avräkningskonto med en eller flera av bolagets delägare. Om saldot på kontot är positivt har företaget till synes en fordran på delägaren. Det är viktigt att avgöra om det verkligen är en fordran. Det kan också vara fråga om oredovisad lön. Det blir stor skillnad i bokslutet och årsredovisningen beroende på vad det är.

I detta avsnitt har vi inte tagit med det faktum att utbetalningen kan vara utdelning. Vi förutsätter att så inte är fallet utan frågan är bara om utbetalningen (utbetalningarna) utgör lån eller oredovisad lön.

Vad avgör klassificeringen?

I Skatteverkets Rättsliga vägledning har Skatteverket gett uttryck för sin uppfattning i gränsdragningsfrågan. När det gäller frågan om det är lån eller lön från eget bolag menar Skatteverket att det inte finns ett naturligt tvåpartsförhållande. Det kan då bli större svårigheter att avgöra hur det ska klassificeras.

Skatteverket menar att det måste avgöras från fall till fall om uttag som en delägare gör från bolaget ska ses som lån eller lön. Presumtionen är däremot att à conto-uttag ses som lön, i synnerhet om det är fråga om kontinuerliga uttag.

Vid en prövning av om bolaget ska behandla uttagen som lån eller lön kan följande omständigheter ha betydelse:

- Hur uttagen har redovisats i bolaget.
- Om det är kontinuerliga uttag eller något enstaka.
- Om det har skett liknande uttag ett tidigare år och hur de bedömts.
- Vad delägaren har uppgett som orsak till uttagen och om det finns någon form av lånehandlingar.
- Uttagens storlek där enstaka större uttag kan tala för lån.
- Om återbetalning har skett.
- Om delägaren betalat ränta eller om bolaget har redovisat ränteförmån.
- Om bolagets revisor bedömt uttaget som lån i revisionsberättelsen.

I det fall bolaget nollställer debetsaldot på avräkningskontot (bolagets fordran på delägaren) via återbetalning eller om saldot kvittas mot en motsvarande skuld till delägaren innan beskattningsårets utgång (31 december), bör tidigare gjorda uttag kunna ses som lån.

Effekter vid klassificering som lön

Är det fråga om lön som bolaget inte redovisat preliminär skatt och sociala avgifter för, måste rättelse göras. Förutom att lämna in rättelser till Skatteverket måste fordran bokas om till lönekostnad i bokslutet. Bolaget måste också göra en reservering i bokslutet för de sociala avgifter som hör till lönen.

Eftersom utbetalningarna efter rättelsen behandlas som lön kommer de att vara sjukpenning- och pensionsgrundande.

Effekter vid klassificering som lån

Ska utbetalningarna klassificeras som lån ligger de rätt i bokföringen om de bokförts på deläggarens avräkningskonto (1360 Lån till delägare eller närstående, långfristig del eller 1685 Lån till delägare eller närstående, kortfristig del).

I årsredovisningen kommer lånet redovisas i posten Lån till delägare eller närstående till den del det är långfristigt och ingå i posten Övriga fordringar till den del det är kortfristigt. Oavsett om lånet är lång- eller kortfristigt är det troligt att upplysning ska lämnas om lån till ledande befattningshavare i enlighet med 5 kap. 18 § ÅRL. Enligt lagtexten omfattas styrelseledamot, verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget av kravet. Även lån till styrelsesuppleanter och vice verkställande direktör omfattas av upplysningskravet.

När ett aktiebolag lånar ut pengarna till en delägare är det stor sannolikhet att lånet är förbjudet enligt 21 kap. 1 § ABL. Bolaget ska ändå lämna upplysning i enlighet med 5 kap. 18 § ÅRL i sin årsredovisning.

En fysisk person som har fått ett förbjudet lån ska ta upp det till beskattning under inkomst av tjänst. Bolaget kommer däremot inte att behöva betala några sociala avgifter. Detta eftersom pengarna inte avser ersättning för utfört arbete. Utbetalningen är inte sjukpenning- eller pensionsgrundande, trots att den beskattats hos fysikern som tjänst.

Det ska också noteras att även om den fysiska personen blivit beskattad för de utbetalade pengarna kvarstår fordrings/skuldförhållandet. Den fysiska personen kan däremot inte bli beskattad för pengarna igen, om fordran till exempel skulle skrivas ned helt eller delvis.

Av ABL följer att en nedskrivning av fordran trots att låntagaren kan betala tillbaka lånet förutsätter att det finns tillräckligt utrymme i fritt eget kapital. En sådan nedskrivning av fordran bokförs mot eget kapital. Finns inte tillräckligt utrymme i fritt eget kapital står nedskrivningen i strid med ABL.

En nedskrivning av fordran på grund av att låntagaren inte har betalningsförmåga ska göras även om det inte finns utrymme i fritt eget kapital. En sådan nedskrivning bokförs som en kostnad i resultaträkningen.

Sammanfattning

Det är viktigt att avgöra om utbetalda pengar till en delägare ska betraktas som lån eller lön. Det bör självklart göras redan vid utbetalningstillfället. Om det nu inte skett är det viktigt att det avgörs i samband med bokslutet och att det därefter behandlas på ett korrekt sätt gentemot Skatteverket och i årsredovisningen.

6. Sökordsregister

Sökordsregister

A

ackumulerade överavskrivningar 197
administrationsomkostnad 26, 294
aktiekapital 185
aktiekapital, ej registrerat 185
aktierelaterade ersättningar 301
aktieägartillskott 92, 102, 171
aktieägartillskott, fördjupning 455
aktiverat arbete för egen räkning 271
aktiv marknad 37, 312
aktivering av egentillverkad materiell
 anläggningstillgång, fördjupning 461
allmän löneavgift, upplysning om 303
allmänna omkostnader 26, 294
andelar i börsnoterade företag
 finansiell anläggningstillgång 107
andelar i intresseföretag 101
andelar i koncernföretag
 finansiell anläggningstillgång 90
 kortfristig placering 170
anläggningstillgångar 20
arbetsgivaravgifter, upplysning om 303
arrendeintäkter 273
avdragsgill temporär skillnad 211, 351
avgångsvederlag, avtal om 303
avkastningsskatt 202
avräkning för skatter och avgifter 161
avskrivningar 305
 byggnader och markanläggningar 309
 förbättringsutgifter på annans
 fastighet 309
 immateriella anläggningstillgångar 309
 maskiner och inventarier 309
avskrivningar enligt plan 309
avskrivningar, fördjupning 398
avskrivningsbart belopp 55, 73, 74, 311,
 312, 313
avskrivningsenhet 34, 52, 70, 306
avskrivningsmetod, linjär 37, 312
avskrivningsplan 34, 51, 70, 310
avskrivningsprocent, byggnader 51, 311
avsättning
 ta i anspråk 208
avsättning för pensioner 200

avsättningar, förändring 288, 293, 294,
 301, 343
avtalsenliga sociala avgifter, upplysning
 om 303
avtalsenlig rättighet 36, 311
avyttring 38, 57, 75, 278, 319

B

balanserade utgifter 23
balanserat resultat 194
bestämmande inflytande 90
betald frånvaro 300
betydande komponenter 54
BFN:s K-regler 356
bidrag
 offentliga 280
 övriga 283
bilar 65
bokslutsdispositioner 346
bolagsbildningskostnad 25, 36, 293
bonus 300
Bostadsrättsföreningar
 informationsinnehåll i årsredovis-
 ningen 493
byggnader 47
bästa uppskattningen 207

C

checkräkningskredit 218, 231
courtage 98, 108, 175

D

delpost, värdering av 124
derivat
 kortfristiga fordringar 161
 kortfristiga skulder 247
 långfristiga fordringar 120
 långfristiga skulder 226
diskontering 38, 56, 75, 307
diskonteringsränta 207
disposition av vinst eller förlust 183

djur i jordbruk 146
dotterföretag 90
dröjsmålsränta 253, 286, 293, 338, 343

E

egentillverkad materiell anläggningstillgång, fördjupning 461
eget kapital 182
eget kapitalinstrument 186
eget kapitalkomponent 225
ekonomiska risker och fördelar 82
emissionsutgifter 216, 225, 228
energikostnader 290
enhetsavskrivning, fördjupning 407
ersättningar till anställda 299
ersättningsfond 346
ersättningsfond, fördjupning 418
etablering av verksamhet 25, 36, 293

F

fakturerad ej upparbetad intäkt 231
fastigheter, lager av 144
fastighetskostnader 290
fastighetsöverlåtelse, fördjupning 388
finansiella poster 321
finansiell leasing 82, 288, 313
finansieringskomponent 221
fondemission 189
fond för utvecklingsutgifter 191
fond för verkligt värde 194
fordringar hos intresseföretag
 kortfristiga 152, 157
 långfristiga 97
fordringar hos koncernföretag
 långfristiga 97
forskning 23
frakter 290
framtida ekonomiska fördelar 56, 74, 313
framtida kassaflöden 38, 56, 75, 307
fritt eget kapital 194
frivillig avgång 208
frånvaro, betald 300
fysisk tillgång 53, 72
färdigställa tillgång 26, 294
förbrukning, förväntad 37, 312
förbrukningsinventarier 290
förbrukningsmaterial 290
förbättringsutgifter på annans
 fastighet 84

förlagsinsatser 183, 185
förlustkontrakt 207
förlust vid avyttring 38, 57, 76, 279, 318
förlänga avtal 36, 312
förlängningsperiod 36, 312
förmåner 297
förnödenheter 126
förpliktelse
 informell 207
 legal 207
förpliktelser 200, 204
förpliktelse till anställd 300
förskott
 immateriella anläggningstillgångar 45
 materiella anläggningstillgångar 87
förskott från kunder 231
förskott från leverantörer 151
försäkringsersättning 208
försäljning av varor 253
försäljningsomkostnad 26, 294
förutbetalda kostnader och upplupna
 intäkter 166, 170
förvaltningsavgift 98, 108, 175
förväntad förbrukning 37, 56, 74, 312, 313

G

gemensamt styrt företag 101
genomsnittsmetoden 110, 176
goodwill 42
gottgörelse 208, 346

H

halvfabrikat 133
handelsvaror 133, 139, 285
huvudintäkter 252
hyra av anläggningstillgångar 290
hyresintäkter 273
hyresrättigheter 30
händelser efter balansdagen 480

I

immateriella anläggningstillgångar 23
indikation 312
ineffektivitet, identifierad 27, 294
Informationsinnehåll i bostadsrätts-
 föreningars årsredovisning 493
informell förpliktelse 207

installationer 65
internt upparbetad goodwill 25, 36, 294
intresseföretag 101
intresseföretag, skulder till 231
intäkter från värdepapper 269
inventarier 65
inventarier av mindre värde 66

J

juridisk rättighet 36, 311

K

kapitalförsäkring 122
kapitalrabatt 216, 228
kassa och bank 179
kompletterande normgivning 356
komponentavskrivning, fördjupning 407
komponenter 54, 55, 60, 73, 74, 313
koncernbidrag 323, 324, 346
koncernbidrag, fördjupning 455
koncerndefinition 90
koncernföretag 91
koncessioner 30
konstruktion av en tillgång 136
kopplingar, BAS – BR och RR K2 371
kortfristiga placeringar 174
kortfristiga skulder 228
korttidsinventarier 66
kostnader direkt hänförliga till försäljning 37, 56, 75, 307
kostnadsersättningar 297
kostnadsförda immateriella utgifter 25, 36, 293
kostnadsfört revisionsarvode, upplysning om 295
kreditinstitut, skulder till 231. Se
kundfordringar 152
kundfordringar, avskrivna 275
kundregister 25, 36, 293

L

lager av värdepapper 144
lagerfastigheter 144
lagerförändring 252
lansering produkter 25, 36, 293
leasade tillgångar 81
legal förpliktelse 207
leverantörsskulder 231
licensintäkter 273

502

linjär avskrivningsmetod 37, 312
lokalkostnader 290
låneskulder
 kortfristiga 231
långfristiga fordringar 120
långfristiga skulder 216
långfristiga värdepappersinnehav 107
lån till delägare eller närstående 116
lån till delägare eller oredovisad lön 496
löneavdrag 241
lönekostnader och lönerelaterade
 avgifter, fördjupning 457
löner 297

M

management fees 269
mark 47, 61
maskiner 65
materiella anläggningstillgångar 47
medelantalet anställda 302
medlemsinsatser 185
moderföretag 90

N

nedskrivningar
 byggnader och mark 305
 finansiella anläggningstillgångar 341
 immateriella anläggningstillgångar 305
 kortfristiga placeringar 341
 maskiner och inventarier 305
 vissa omsättningstillgångar 305
nedskrivningsprövning 92, 103, 322, 329
nettoförsäljningsvärde 34, 52, 70, 306
nettoomsättning 252
nettopost successiv vinstavräkning 165
nuvärde 207
nuvärdet av framtida kassaflöden 28, 38, 56, 75, 307
nyemission 189
nyttjandeperiod 50, 63, 69
nyttjandevärdet 28

O

obebyggda markområden 61
oberoende verksamhetsgren 265
obeskattade reserver 197
obligationer
 finansiell anläggningstillgång 107

obligationslån 218
OBS-konto 249
offentliga bidrag 280
ombyggnad 50
omedelbart avdrag 78
omlokalisering 25, 36, 294
omorganisation 25, 36, 294
ompröva avskrivningsmetod 37, 56, 74, 312, 313
omsättningstillgångar 124
ospecificerad skuld till leverantörer 250
ovisst belopp 200, 204
oviss tidpunkt 200, 204

P

patent 30
pensionskostnader 297
pensionskostnader, upplysning om 303
pensionsplaner 300
pensionsstiftelse 202
periodisering 55, 73, 311, 312
periodisering av lönekostnader, fördjupning 457
periodiseringsfonder, förändring 346
personalkostnader 297
PR 290
produktion av en tillgång 136
produktionsberoende avskrivningsmetod 56, 74, 313
pågående nyanläggningar 87
pågående tjänsteuppdrag för annans räkning 147, 231
pågående tjänsteuppdrag för annans räkning, fördjupning 430

R

Rapportering till SCB 464
realisationsförlust 38, 57, 76, 279, 317, 318
realisationsresultat 337
realisationsvinst 38, 57, 76, 279, 318
realisationsvinster, anläggningstillgångar 277
reglera förpliktelsen 207
reklam 25, 36, 290, 294
reparation 290
reparation och underhåll, byggnader 60
reskostnader 290
reservfond 185

residual rätt 186
restituerad skatt 350
restvärde 55, 74, 313
restvärdeметод 80
resultat från andelar i
 intresseföretag 326
 koncernföretag 321
resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar 333
royaltyintäkter 273
råvaror 126
råvaror och förnödenheter 285
råvarupris 121, 162, 226
räkenskapsenlig avskrivning
 huvudregel 79
 kompletteringsregel 79
ränteintäkter 333, 337
räntekostnader 342
räntesats 111, 121, 162, 226
räntor på lån 342
rättelser vid redovisningen och beskattningen 467
rörelseförlust, identifierad 27, 294
rörelseintäkter 252
rörelsekostnader 285
rörelsekostnader, övriga 315

S

sammansatta finansiella instrument 225
sannolik förpliktelse 200, 204
SCB 464
sidointäkter 269
skattefordringar 161
skattekonto 161
skattemässigt underskottsavdrag 211, 351
skattemässigt värde 212
skatter 350
skattereduktioner för juridiska personer 478
skatteskulder 237
skatteskuld, fördjupning 417
skatt på pensionskostnader, upplysning om 303
skatt på pensionsmedel, upplysning om 303
skillnad i förbrukningen 54
skulder till intresseföretag
 långfristiga 218
skulder, övriga 239
skuldkomponent 225

sociala avgifter 240, 297
 solceller, fördjupning 486
 stadigvarande
 brukas 124
 innehas 124
 stiftelses förmögenhet 202
 substansförvärv 213
 systematisk periodisering 55, 73, 311, 312
 säljfrämjande åtgärd 25, 36, 294
 särskild löneskatt 240

T

tas i bruk 55, 74, 313
 tekniska anläggningar 65
 terminskontrakt 204, 226
 terminssäkring, fördjupning 452
 tillbyggnad 50
 tillgångsdefinition 55
 tillgänglig att användas 55, 74, 312
 tillverkade enheter 55, 74, 312
 tjänste- och entreprenaduppdrag 253
 fast pris, alternativregel 256
 fast pris, huvudregel 255
 pågående 147, 231, 430
 transporter 290
 transportmedel 65, 290

U

underhåll 290
 upparbetade men ej fakturerade
 intäkter 164
 uppdragsutgifter 148, 298
 upplupen avkastning 98, 109
 upplupet anskaffningsvärde 99, 112, 155
 upplupet anskaffningsvärde,
 definition 177
 upplupna kostnader och förutbetalda
 intäkter 248
 uppskjuten skatt 350
 uppskjuten skattefordran 118
 uppskjuten skatteskuld 200
 uppskrivning 189
 uppskrivningsfond 185, 189
 utbildning 25, 27, 36, 293, 294
 utdelning 333, 337
 utgivningsrätter 25, 36, 293

utgående moms 239
 uthyrning av personal, tillfällig 269
 utmätning i lön 240
 utrantering 38, 57, 75, 278, 319
 utveckling 23

V

valutakurs 111, 121, 162, 226
 valutakursdifferenser 276, 333
 valutakursdifferenser, fördjupning 450
 valutakursförluster 315
 valutakursvinster 276
 varulager 126
 varulager, fördjupning 427
 varumärken 25, 36, 293
 verkligt värde 28, 37, 56, 75, 307
 verktyg 65
 vinstdelning 300
 vinst vid avyttring 38, 57, 76, 279, 318
 värdehöjande förbättringar,
 fördjupning 407
 värdepapper, lager av 144
 värdepappersportfölj 108, 111
 väsentlig skillnad i förbrukning 54
 växelskulder 231

Å

årets resultat 194
 årsredovisning K2, exempel 359
 återvinningsvärde 27, 37, 56

Ä

ägarintresse, definition 101
 ägarintressen i övriga företag 101

Ö

ökning av aktiekapitalet 189
 överavskrivningar, förändring 346
 överkursfond
 bunden 185
 fri 194
 övriga externa kostnader 290
 övriga fordringar
 kortfristiga 157
 långfristiga 97
 övriga rörelseintäkter 273

SVENSK REDOVISNING – BOKSLUTSBOKEN

BOKSLUTSBOKEN är en handbok för bokslut enligt Bokföringsnämndens K2- och K3-regler. Utgångspunkten vid praktiskt bokslutsarbete är de enskilda kontona i bokföringen. I bokens första del har därför K2- och K3-reglerna hänförs till individuella konton eller grupper av konton. Då skattemässiga överväganden ofta är en integrerad del av bokslutsarbetet innehåller denna del också kommentarer om vad som gäller skattemässigt för ett visst konto eller grupper av konton. Boken innehåller typiskt sett följande återkommande rubriker på kontonivå.

- Kontots innehåll i korthet
- Allmänt om bokslutsregler
- Bokslut enligt K2
- Bokslut enligt K3
- Tilläggsupplysningar
- Observera särskilt vid bokslut
- Inkomstskatt
- Var man kan läsa mer om de aktuella reglerna

I bokens andra del återfinns ett antal fördjupningsavsnitt och exempel med tyngdpunkt på K2. Här förklaras och belyses ett antal områden som ofta upplevs som svåra eller komplicerade.

BOKSLUTSBOKENS innehåll tas fram av Srf konsulterna på uppdrag av **BAS-intressenternas Förening**, den organisation som ansvarar för innehållet och kontoplanen. Föreningens medlemmar är branschorganisationer, intresseföreningar och statliga myndigheter. I denna handbok finns den mest initierade och pålitliga information man kan få.

SVENSK REDOVISNING är en serie där följande produkter ingår:

BOKFÖRINGSBOKEN

BOKSLUTSBOKEN

NYCKELTALEN

BAS-intressenternas Förening röstberättigade medlemmar: Bokföringsnämnden, Byggföretagen, FAR, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Skatteverket, Srf konsulterna, Statistikmyndigheten SCB, Svenska kyrkan
Ej röstberättigade medlemmar och mer information finns på www.bas.se